

COLEÇÃO FORMAÇÃO CONTÍNUA

TUTELA CAUTELAR NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA E FISCAL

NOVEMBRO 2016



CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

Diretor do CEJ

João Manuel da Silva Miguel, Juiz Conselheiro

Diretores Adjuntos

Paulo Alexandre Pereira Guerra, Juiz Desembargador

Luís Manuel Cunha Silva Pereira, Procurador-Geral Adjunto

Coordenador do Departamento da Formação

Edgar Taborda Lopes, Juiz Desembargador

Coordenadora do Departamento de Relações Internacionais

Helena Leitão, Procuradora da República

Grafismo

Ana Caçapo - CEJ

Capa

Edifício do CEJ e elétrico n.º 28



A tutela jurisdicional que a Constituição garante, se por um lado pressupõe a garantia de acesso aos Tribunais, por outro, exige a existência de mecanismos (não meramente formais) que possam funcionar como válvulas de escape para a morosidade dos processos ou para a inadaptação da própria situação apresentada ao necessário cumprimento de todos os prazos e regras garantísticas que os códigos estatuem.

É nesse contexto que surge a tutela cautelar. Instrumental. Urgente.

No âmbito do Contencioso Tributário é uma matéria ainda pouco estudada, embora seja cada vez mais importante.

E essa foi a razão pela qual, em Novembro de 2015, o CEJ organizou uma acção de formação com o objectivo de analisar as especificidades do regime da tutela cautelar no contencioso tributário, procurando verificar o regime constante no CPPT, a relação com o CPTA e a sua crescente importância no contexto das recentes alterações ao contencioso urgente associado à execução fiscal.

É o resultado dessa discussão e desse estudo que aqui vai agora disponibilizado.

A Comunidade Jurídica pode agora beneficiar do acesso aos textos e vídeogravações das comunicações apresentadas, a que se junta uma recolha jurisprudencial dos Tribunais superiores com enorme utilidade prática.

Para quem lida com os Tribunais Tributários, mas também para os cultores do processo civil, esta será uma obra incontornável, que deixa o CEJ com a satisfação do dever cumprido.

(ETL)

Ficha Técnica

Nome:

Tutela Cautelar no Contencioso Tributário

Jurisdição Administrativa e Fiscal:

Ana Celeste Carvalho (Juíza Desembargadora, Docente do CEJ e Coordenadora da Jurisdição)

Sofia David (Juíza Desembargadora e Docente do CEJ)

Margarida Reis Abreu (Juíza de Direito e Docente do CEJ)

Cristina Flora (Juíza Desembargadora e Docente do CEJ)

Coleção:

Formação Contínua

Plano de Formação 2015/2016:

Colóquio sobre Processos Cautelares e Contencioso Tributário – 20 de novembro 2015
(programa)

Conceção e organização:

Margarida Reis Abreu

Intervenientes:

Elizabeth Fernandez – Professora da Escola de Direito da Universidade do Minho e Advogada

Nuno Bastos – Juiz Desembargador Presidente do Tribunal Central Administrativo Norte

Cristina Flora – Juíza Desembargadora do Tribunal Central Administrativo Sul

Rui Pinto – Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa

Revisão final:

Edgar Taborda Lopes – Juiz Desembargador, Coordenador do Departamento da Formação do CEJ

Ana Caçapo – Departamento da Formação do CEJ

Notas:

Para a visualização correta dos e-books recomenda-se o seu descarregamento e a utilização do programa Adobe Acrobat Reader.

Foi respeitada a opção dos autores na utilização ou não do novo Acordo Ortográfico.

Os conteúdos e textos constantes desta obra, bem como as opiniões pessoais aqui expressas, são da exclusiva responsabilidade dos seus Autores não vinculando nem necessariamente correspondendo à posição do Centro de Estudos Judiciários relativamente às temáticas abordadas.

A reprodução total ou parcial dos seus conteúdos e textos está autorizada sempre que seja devidamente citada a respetiva origem.

Forma de citação de um livro eletrónico (NP405-4):

AUTOR(ES) – **Título** [Em linha]. a ed. Edição. Local de edição: Editor, ano de edição.
[Consult. Data de consulta]. Disponível na internet:<URL:>. ISBN.

Exemplo:

Direito Bancário [Em linha]. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015.

[Consult. 12 mar. 2015].

Disponível na

internet:<URL:http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/Direito_Bancario.pdf.

ISBN 978-972-9122-98-9.

Registo das revisões efetuadas ao e-book

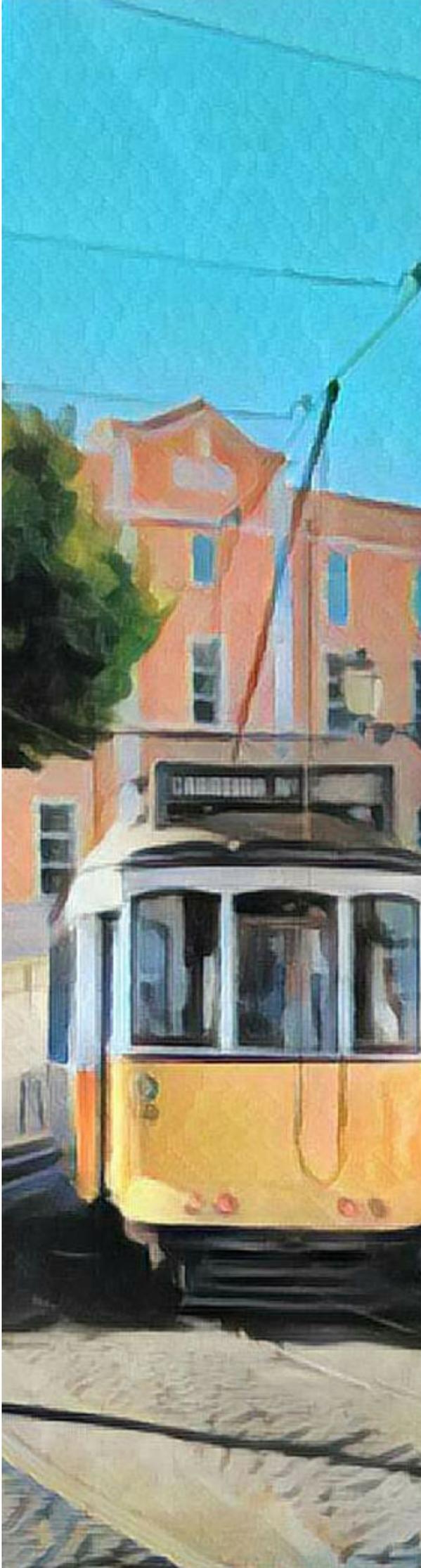
Identificação da versão	Data de atualização
1.ª edição – 10/11/2016	

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

Tutela Cautelar no Contencioso Tributário

1. Tutela cautelar em contexto tributário: A (im)possibilidade de concessão de tutela cautelar a favor dos contribuintes <i>Elizabeth Fernandez</i>	9
2. O efeito suspensivo das reclamações das decisões do órgão de execução fiscal à luz das recentes alterações ao respetivo regime <i>Nuno Bastos</i>	25
3. A tutela cautelar no contencioso da União Europeia <i>Cristina Flora</i>	71
4. Regime do arresto e embargos de terceiro no processo tributário, à luz do código de processo civil - algumas notas <i>Rui Pinto</i>	85
5. Jurisprudência	127

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



**1.
Tutela cautelar
em contexto
tributário: A
(im)possibilidade
de concessão de
tutela cautelar a
favor dos
contribuintes**

Elizabeth Fernandez

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

TUTELA CAUTELAR EM CONTEXTO TRIBUTÁRIO**A (im)possibilidade de concessão de tutela cautelar a favor dos contribuintes**

Elizabeth Fernandez*

- I. Enquadramento;
- II. Quadro normativo da tutela cautelar a favor do contribuinte;
- III. Problemas na jurisprudência;
- IV. A intimação para um comportamento;
- V. A tutela do art. 147.º, n.º 6, do CPPT como exclusivo da intimação para um comportamento;
- VI. O decretamento provisório da providência e a antecipação da tutela principal em contexto tributário.

I. Enquadramento

Foi-nos pedida pelo Centro de Estudos Judiciários uma reflexão sobre a tutela cautelar em contexto tributário, tomando em consideração a ótica do contribuinte.

Confessamos que, num primeiro momento – alheados como estamos dos meandros específicos do processo tributário – este pedido nos pareceu estranho, uma vez que a tutela cautelar é um tema clássico do direito processual e uma forma geralmente admitida de tutela adicional, mas, sobretudo, porque desde a reforma do CPTA em 2002, os tribunais administrativos e fiscais, na rota do desenvolvimento prévio de uma jurisprudência que se veio a revelar acertada, tinham já deixado entrar, com grande amplitude, a admissibilidade plena da tutelar cautelar a favor dos administrados. E, sendo o contribuinte também um administrado, julgámos – já vimos que sem razão – que a questão da tutela cautelar a favor do contribuinte era matéria pacífica no contexto do processo tributário.

Ao tentar entrar no tema, perscrutando os diplomas legislativos mais relevantes para a análise desta questão e ao penetrar no que a doutrina mais significativa tem escrito sobre a mesma, finalmente entendemos a razão da provocação que recebemos. E confirmamos a atualidade do específico convite que nos foi dirigido quando nos lançamos na leitura da escassa jurisprudência existente sobre o tema.

Só então pudemos – com algum espanto – tomar contacto com uma realidade que até aí nos era desconhecida: a de que, a par da existência espartana de normas sobre tutela judicial que têm como objetivo acautelar ou assegurar os direitos que os contribuintes são sujeitos perante a administração tributária, a escassa jurisprudência dos tribunais fiscais se tem vindo a revelar muito apertada na concessão das providências cautelares que lhe são solicitadas pelo contribuinte.

* Professora da Escola de Direito da Universidade do Minho e Advogada.

Do mesmo modo, verificamos existir uma diferença quantitativamente avassaladora entre as normas do CPPT que regulam a tutela cautelar a favor da Administração Fiscal e a tutela cautelar a favor do contribuinte. Com efeito, prevendo e regulando a possibilidade de concessão judicial de providências cautelares cujo requerente é a administração tributária pudemos contar 10 artigos. São os que introduzem uma disciplina especial para as providências cautelares típicas da Administração, como o arresto, o arrolamento e a apreensão. Contrariamente, sem contar com os artigos 97º, nº 1, i) e 147º, nº 6, do CPPT, não há qualquer outra referência neste diploma legal que se destine a regular os termos da concessão de uma dada tutela cautelar típica ou atípica a favor do contribuinte.

Notamos, do mesmo modo, que enquanto na previsão da admissibilidade de tutela cautelar a favor da administração tributária as providências cautelares estão tipificadas, já as concretas medidas cautelares que podem ser concedidas a favor de um contribuinte estão votadas a uma completa atipicidade.

Além do mais, e pelo menos aparentemente, constata-se a inexistência de um sistema próprio de tutela cautelar destinado à efetiva proteção dos contribuintes ou, se se preferir, pelo menos, de uma cláusula geral de cautela a favor destes.

Devemos dizer – confessando alguma ingenuidade – que o quadro legal com que nos deparamos nos surpreendeu e nos deixou as maiores preocupações.

Estávamos em crer que o legislador que permitiu a particular eficácia da máquina fiscal com o legítimo intuito de arrecadar receita, também tivesse tido o cuidado de estabelecer meios de tutela que permitissem de modo efetivo aos contribuintes defender os seus direitos perante a máquina fiscal, sobretudo quando se indiciasse que o Estado pode não ter a razão do seu lado na arrecadação daquela receita ou quando algum direito do contribuinte fosse desproporcionalmente afetado pela atuação daquela.

Mas assim não é.

Para sermos rigorosos, temos aqui de referir que, na ausência de proteção cautelar judicial regulada e, até, para escapar à crítica da invasão por parte da administração fiscal de uma certa reserva de jurisdição, têm vindo a ser estabelecidos meios de reação administrativos que, dotados de efeito paralisante de determinada atividade tributária, podem colmatar a lacunosidade desta área e, até, impedir o surgimento do interesse processual na concessão de uma tutela cautelar judicial. Mas, como iremos ver, as técnicas processuais de que se pode lançar mão para conceder tutela efetiva (por exemplo, concessão de efeito suspensivo a uma dada reclamação) não são, pelo menos no atual contexto, suficientes para garantir em toda a sua expressão o acesso dos contribuintes aos Tribunais.

E não são suficientes pura e simplesmente porque à crescente eficácia e eficiência da administração dedicada à arrecadação de receitas e, em particular, à cobrança coerciva das mesmas, não tem vindo a corresponder da parte do mesmo Estado, um qualquer esforço na dotação de meios adequados aos tribunais fiscais¹. Isso faz inevitavelmente com que, algum

¹ Recordo a este propósito as recentes palavras da Senhora Juíza Conselheira Dulce Neto, Vice-Presidente do STA, no recente encontro promovido pela ASJP com o título *Que justiça queremos?* e segundo a qual na primeira

esforço de cobrança se possa perder com efeitos suspensivos injustificados e, por outro lado, faz com que a tutela dos tribunais fiscais possa chegar excessivamente tarde para os contribuintes, pois casos há em que os juros indemnizatórios (pagos por todos os contribuintes) que correspondem apenas a uma tutela meramente ressarcitória (por contraposição à inibitória) não logram satisfazer em pleno os direitos que os mesmos tentaram realizar em juízo, dado não serem capazes de remover em determinadas circunstâncias de forma completa, os efeitos da ilicitude de um determinado ato².

É evidente que o problema da suficiência da tutela não é exclusivo nem da área do direito tributário e das relações do Estado com os contribuintes, nem da administração fiscal em relação às entidades relativamente às quais foi incumbido de cobrar receitas, devoluções, taxas, portagens e outros. Mas dúvidas não há de que estas relações são particularmente caracterizadas por relações de tensão, tanto maiores quanto maior for a pressão política de cobrança. E, assim sendo, um Estado (legislador e administrador) que ignore propositadamente esta realidade e nada faça para dotar de efetividade os tribunais públicos merece que estes mesmos Tribunais³, aqui em especial os fiscais, puxem de um ativismo judiciário na concretização dos direitos garantidos pelo artigo 20º e 268º, nº 2, da CRP.

II. Quadro normativo da tutela cautelar a favor do contribuinte

Feito este enquadramento, vejamos qual é o quadro normativo da tutela cautelar a favor do contribuinte, em particular aquele que está vertido na LGT e no CPPT.

O CPPT ao elencar o âmbito dos processos judiciais tributários alude expressamente na al. i) do nº 1 do artigo 97º a que o processo judicial tributário inclui providências cautelares de natureza judicial. Parece ficar assim claro que no âmbito dos processos judiciais tributários pode ser concedida tutela cautelar, não se fazendo aqui – e bem – qualquer aceção de sujeitos a favor das quais as mesmas podem ser concedidas. Assim, aliás, não poderia deixar de ser em face da clara diretriz do nº 4 do artigo 268º da CRP e da vigência, tanto quanto julgámos aceite também no processo judicial tributário, do princípio da igualdade substancial entre as partes.

Mas o Código de Procedimento e Processo Tributário que prevê esta cláusula geral de tutela judicial cautelar e ao qual incumbiria concretizar os critérios e pressupostos deste tipo de

instância tributária, existem 53129 processos para apenas 76 juízes; na segunda instância, os Tribunais Centrais Administrativos de Lisboa e Porto, estão pendentes 3910 processos nas mãos de 14 juízes. Por fim, no STA, há 831 processos distribuídos por 9 juízes conselheiros, continuando dizendo que em dezembro de 2011, os processos nos tribunais tributários "valiam" 7,2 mil milhões de euros, que estavam a ser discutidos entre o fisco com particulares e empresas e que este número tinha subido para 8,2 mil milhões em dezembro de 2015. (Fonte: DN de 8/9/2016).

² LUIZ GUILHERME MARINONI, *Introducción al Derecho Procesal Civil*, Palestra, Lima, 2015, p. 61.

³ PAULO CASTRO RANGEL, *O Estado do Estado (Ensaio de Política Constitucional sobre Justiça e Democracia)*, Dom Quixote, 2009, p. 49-53, segundo o qual o processo judicial com a sua estrutura procedimental e dialética argumentativa, sedimentou-se como uma forma, por excelência, de enquadramento político da conflitualidade social. Perante os tribunais, "a relação sociedade do poder é assumida pelas partes como questão política, como questão comunitariamente relevante". Os tribunais apresentam-se, por isso, como a "instância organicamente adequada a lidar com esta nova conflitualidade política", concluindo que o "novo contexto político, institucional e constitucional faz avultar a posição do poder judicial, porque numa sociedade aberta conflitual, poliárquica marcada genericamente pelo pluralismo", o poder judicial apresenta-se como um "poder participante do processo de governo, pois arbitram litígios com carga politicamente relevante". E, segundo o autor, a tomada de consciência desta "nova centralidade dos tribunais" vai tirá-los do abandono político em que se encontram.

tutela ficou-se por tipificar e regular as providências cautelares de que a administração fiscal pode junto dos tribunais lançar mão para acautelar o perigo de perda ou diminuição da garantia patrimonial dos créditos tributários que pretende arrecadar, sendo espartano na regulação da tutela cautelar em geral e, em especial, de medidas cautelares requeridas pelo contribuinte.

O quadro legal é tão lacunoso que a doutrina mais relevante⁴ aponta como cláusula geral de tutela cautelar a favor do contribuinte o nº 6 do artigo 147º do CPPT. O preceito, inserido sistematicamente antes da regulação do processo de execução fiscal, no meio processual especial designado por *Intimação para um comportamento*,⁵ estabelece que o disposto quanto à intimação para um comportamento se aplica, com as adaptações necessárias, às *providências cautelares a favor do contribuinte ou demais obrigados tributários, devendo o requerente invocar e provar o fundado receio de uma lesão irreparável do requerente a causar pela atuação da administração tributária e a providência requerida*.

Uma vez que a doutrina originada com JORGE LOPES DE SOUSA⁶ e secundada por todos os cultores do direito tributário indica o nº 6 do artigo 147º como a norma reguladora da tutela cautelar requerida pelo contribuinte, centramos a nossa análise na mesma e, ao fazê-lo, sublinhamos alguns aspetos que nos causaram estranheza e que, a nosso ver, dificultam a interpretação do preceito, desaconselhando a sua referenciação como cláusula geral de tutela cautelar do contribuinte.

⁴ JORGE LOPES SOUSA, *Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado*, Vol. II, Lisboa, Áreas Editora, 2006, p. 582.

⁵ JORGE LOPES SOUSA, *Código...*, p. 592-60, segundo o qual o artigo 147º do CPPT dispõe que em caso de omissão, por parte da administração tributária, do dever de qualquer prestação jurídica suscetível de lesar direito ou interesse legítimo em matéria tributária, poderá o interessado requerer a sua intimação para o cumprimento desse dever junto do tribunal tributário competente, acrescentando no seu nº 2 que o presente meio só é aplicável quando, vistos os restantes meios contenciosos previstos no presente Código, ele for o meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efetiva dos direitos ou interesses em causa. No requerimento dirigido ao tribunal tributário de 1.ª instância deve o requerente identificar a omissão, o direito ou interesse legítimo violado ou lesado ou suscetível de violação ou lesão e o procedimento ou procedimentos a praticar pela administração tributária para os efeitos previstos no n.º 1 e a administração tributária pronunciar-se-á sobre o requerimento do contribuinte no prazo de 15 dias, findos os quais o juiz resolverá, intimando, se for caso disso, a administração tributária a reintegrar o direito, reparar a lesão ou adotar a conduta que se revelar necessária, que poderá incluir a prática de atos administrativos, no prazo que considerar razoável, que não poderá ser inferior a 30 nem superior a 120 dias, especificando se for caso disso os atos a praticar para integral cumprimento do dever referido no n.º 1.

⁶ JORGE LOPES DE SOUSA, *Código...*, p. 592-604, segundo o qual o “nº 6 do presente artigo, determina-se a aplicação do procedimento previsto neste artigo às providências cautelares a favor do contribuinte ou demais obrigados tributários”, o qual visa dar satisfação ao nº 4 do artigo 268º da CRP. Admite, no entanto, que os termos em que estas providências são admitidas são manifestamente exíguos, pois abrangem apenas os casos em que se esteja perante uma lesão irreparável para o requerente.” E, acresce que, “quando não esteja em causa a aplicação de normas de direito comunitário, a adopção de medidas cautelares está, em princípio, limitada aos casos em que possam ocorrer prejuízos irreparáveis, que se prevêem no n.º 6 deste art. 147º. Mas, em contrapartida, à face do n.º 6 deste art. 147º bastará, para adoptar as providências cautelares, constatar-se a existência de «fundado receio de uma lesão irreparável do requerente», não se fazendo depender a concessão da providência da formulação de um juízo positivo nem sequer da não formulação de um juízo negativo sobre a probabilidade de êxito da pretensão formulada ou a formular no processo principal. No entanto, como é óbvio, as medidas cautelares a adoptar terão de ter idoneidade para afastar essa lesão, pois é princípio processual geral que não podem ser praticados actos processuais inúteis (art. 137º do CPC).” Acrescenta que, “sendo o nº 6 do art. 147º uma norma especial sobre a tutela cautelar no contencioso tributário, não há uma lacuna de regulamentação, quanto aos requisitos da adopção de providências cautelares no contencioso tributário, pelo que não é viável recorrer aos critérios previstos no CPTA, pois são de aplicação meramente subsidiária [art. 2.º, alínea c), do CPPT].”

Em primeiro lugar, a localização sistemática do preceito, sobretudo quando interpretado como cláusula geral de cautela a favor dos contribuintes.

Por muito que desde há algum tempo se escrevam normas sem qualidade legística mínima, estamos em crer que a inclusão de um preceito destinado a providências cautelares a favor dos contribuintes não teria sido incluído sistematicamente numa parte de um preceito que regula um meio judicial tributário especial de caráter residual (intimação para um comportamento).

Assim, como iremos desenvolver adiante, julgamos que o que se pretendeu prever no nº 6 deste preceito foram os requisitos especiais da providência cautelar a favor do contribuinte quando o meio principal é uma intimação para um comportamento. A isto voltaremos para nos explicarmos melhor.

Em segundo lugar, e em dissenso com a doutrina e com a jurisprudência que, tanto quanto nos foi dado ver, não dirigem críticas à redação ao preceito, estamos em crer que, da forma como foi redigida, a norma está incompleta, deixando algo por dizer e, conseqüentemente, algo por prever.

Se bem se reparar, quando se escreve *“devendo o requerente invocar e provar o fundado receio de uma lesão irreparável do requerente a causar pela atuação da administração tributária e a providência requerida”*, o último segmento da frase - *e a providência requerida* – não tem qualquer sentido.

O dano irreparável relativo ao contribuinte, a existir, é causado pela atuação da atividade tributária e nunca pela providência requerida, dado que esta se destina a evitar que o dano suceda.

A referência despropositada à providência requerida só pode justificar-se pela intenção, depois abandonada, de introdução de um qualquer elemento valorativo do tipo de providência com vista à concessão da mesma.

O que precede, permite concluir que a norma sobre qual a doutrina tributária fez assentar a construção do regime da tutela cautelar do contribuinte ou de um qualquer obrigado tributário é bastante deficiente e imperfeita, gera numerosas dúvidas na doutrina e exige – se considerada como cláusula geral de tutela cautelar – um esforço integrativo quase completo.

III. Problemas na jurisprudência

A construção da tutela cautelar do contribuinte ou de outro obrigado tributário com base neste preceito tem colocado vários problemas na jurisprudência.

Primeiro: a concessão de uma providência cautelar a favor dos obrigados tributários depende de que grau de convicção do juiz acerca do direito que o mesmo pretende acautelar? A dúvida surge porque, assentando a doutrina no nº 6 do artigo 147º do CPPT todo o edifício da tutela cautelar do contribuinte, se constata que o preceito em causa apenas parece fazer depender o decretamento da providência da existência de um dano irreparável, independentemente da

consideração de um determinado grau de indícios de verosimilhança na existência do direito em perigo que carece de cautela.

Segundo: aplicado este preceito a qualquer providência cautelar requerida por um contribuinte ou obrigado tributário conclui-se que o preceito apenas admite proteção cautelar dos contribuintes de modo restritivo – demasiadamente restritivo para alguns⁷ – uma vez que só será decretada a medida cautelar solicitada para afastar um dano irreparável, o que deixa sem proteção cautelar os danos de difícil reparação, e por maioria de razão, os reparáveis. E se a reserva de tutela cautelar para perigos dotados de irreparabilidade já se afigura, em si mesma, e em termos absolutos, restritiva, ainda mais limitada se torna, em termos relativos no específico contexto tributário, uma vez que os danos suscetíveis de resultarem da atividade da administração tributária em relação a um obrigado tributário se repercutem predominante, se não mesmo exclusivamente, em segmentos pecuniários da vida deste, os quais são – naturalmente – tidos por reparáveis, mediante a restituição acompanhada de juros indemnizatórios.

Tudo o que precede tem vindo a criar na doutrina uma reação ao preceito (no qual se alicerça a tutela cautelar do contribuinte), considerando que o mesmo representa um *deficit* de tutela efetiva do contribuinte em relação à Administração tributária, pelo que a jurisprudência guiada por alguma doutrina⁸ sem afastar a necessidade de garantir a irreparabilidade do dano para conceder a tutela cautelar ao contribuinte, tem vindo a admitir que o dano estritamente pecuniário que causa o ato da administração tributária, pode ter efeitos – para além do

⁷ CRISTINA FLORA, *A adopção de medidas cautelares a favor os contribuintes pelos tribunais fiscais nacionais no âmbito do direito europeu*, JULGAR, nº 15, 2011, 171-201, segundo a qual (p. 174-175) o carácter demasiado restritivo do 147º, nº 6 do CPPT, excluindo de forma genérica, sem exceções as situações de “lesões dificilmente reparável” e de “lesão reparável” aliado ao facto de este constituir o único preceito legal no Código de Procedimento e Processo Tributário que versa sobre a concessão de providências cautelares a favor dos contribuintes, revela manifesta insuficiência de regulamentação da lei processual fiscal para fazer face à complexidade das relações jurídico-fiscais garantindo uma tutela jurisdicional efetiva. A autora sugere, então, que se devem perante este quadro aplicar subsidiariamente os meios processuais cautelares previstos no CPTA ao abrigo do artigo 2º, c) do CPPT considerando que esta é a única solução no quadro do atual sistema jurídico fiscal para garantir o acesso dos contribuintes a uma tutela cautelar plena.

⁸ JORGE LOPES DE SOUSA, *Código...*, p 595-596 segundo o qual no direito tributário estão em causa, normalmente, meros interesses patrimoniais, pelo que os prejuízos deste tipo que se podem considerar como irreparáveis serão aqueles que não sejam susceptíveis de quantificação pecuniária minimamente precisa. Serão de considerar factos geradores de prejuízos irreparáveis, por exemplo, a paralisação da actividade comercial de uma empresa, desde que se comprove que tenha como consequência a perda de clientela, dispêndio de quantias cujo pagamento seja susceptível de afectar significativamente a estrutura económico-financeira de uma empresa, fazendo perigar a sua subsistência como empresa, os sofridos por quem não tem outros meios de assegurar a sua subsistência e os que provoquem uma diminuição apreciável do nível e a qualidade de vida do requerente ou a satisfação das suas necessidades primárias. No entanto, há no contencioso tributário processos em que não estão em causa ou, pelo menos, não estão apenas em causa interesses patrimoniais, como é o caso dos de derrogação do sigilo bancário, previstos nos arts. 146º-A a 146º-D do CPPT, em que os primaciais valores que podem ser afectados são atinentes à reserva da intimidade da vida privada e familiar, que constitui direito com protecção constitucional a nível de direito fundamental (art. 26, n. 1, da CRP). Neste tipo de processos, deverá entender-se que há receio de lesão irreparável quando a não adopção da medida cautelar provoque uma situação de facto consumado isto é, uma situação em que, no caso de procedência da pretensão formulada no processo principal, não será possível reconstituir a nível da esfera jurídica do requerente a situação que existiria se a sua pretensão tivesse sido objecto de decisão no próprio momento em foi formulada.

estritamente pecuniário na vida do contribuinte que se apresentem como irreparáveis ou irreversíveis justificando a concessão desta tutela judicial adicional⁹.

A escassa jurisprudência existente sobre o tema não se tem revelado crítica da construção doutrinal, aceitando, como única solução correta, que a possibilidade de concessão de tutela cautelar a favor de um contribuinte em contexto tributário esteja alicerçada no nº 6 do artigo 146º do CPPT e mantendo-se espartilhada pela “irreversibilidade” do dano para o seu decretamento¹⁰.

A doutrina e a jurisprudência para além de pugnam e aceitarem, respetivamente, pela centralização da tutela cautelar a favor do contribuinte neste preceito, têm vindo a considerar que o mesmo admite as providências cautelares em contexto tributário e a favor do contribuinte apenas com a particularidade de o dano a afastar ser irreparável.

A tutela cautelar a decretar por um tribunal tributário a pedido de um contribuinte só é admitida em casos de irreparabilidade do dano, o que equivale a dizer que a tutela cautelar do contribuinte perante a administração admitida pela comunidade jurídica em geral, tem vindo a ser a de resolver ou evitar a irreversibilidade das lesões, considerando que a existência desta regra especial não permite a aplicação subsidiária, através do artigo 2º do CPPT, dos pressupostos mais amplos de concessão de providências cautelares a favor dos administrados previstas no CPTA.

Já em sentido oposto, e precisamente porque do nº 6 do artigo 146º do CPPT não existe a referência a qualquer outro pressuposto a não ser ao do dano irreparável, todos os outros pressupostos de concessão de uma providência cautelar não são dados como inexigíveis em face da previsão do texto legal, mas como lacunosos, e terão de ser subsidiariamente importados do CPTA, designadamente o *fumus boni iuris* e, ainda, a possibilidade de ponderação entre o interesse público e o interesse privado do contribuinte¹¹.

Vamos dar o nosso entendimento sobre a interpretação do nº 6 do artigo 147º do CPPT e sobre a construção doutrinal (seguida acriticamente pela jurisprudência) sobre os termos da

⁹ O movimento interpretativo no âmbito do tributário foi já desenvolvido no âmbito de concessão de providências cautelares em contexto administrativo, e tem vindo a admitir a suspensão de uma sanção disciplinar sem vencimento quando se demonstrar que a falta do vencimento durante o período de tempo da suspensão é, no contexto particular daquele administrado, irreparável, atenta que a mesma pode por em causa a possibilidade de este prover o pagamento de dívidas ou despesas essenciais para a sua vida e que tal gera uma realidade que a anulação do ato administrativo, pode não vir a reverter na sua plenitude, mesmo quando acompanhado de uma tutela ressarcitória ou de uma pela execução de julgado.

¹⁰ A este respeito Acórdãos do TCA Sul de 2-3-2009 (processo 02718/08) e de 31.3.2016 (Processo 09240/15) e ainda, Acórdão TCA Norte de 25.11.2010 (processo nº 02827/09.9 BEPRT-A) de 30.9.2014 (Processo nº 03012/13.OBEPRT), todos consultados em www.dgsi.pt.

¹¹ O já referido Acórdão TCANorte de 25.11.2010 (processo nº 02827/09.9 BEPRT-A) de 30.9.2014 (Processo nº 03012/13.OBEPRT) é um exemplo bem patente do que se refere no texto. Mas a doutrina vai precisamente no mesmo sentido: JORGE LOPES SOUSA, Código..., p. segundo o qual “como é óbvio, as medidas cautelares a adoptar terão de ter idoneidade para afastar essa lesão, pois é princípio processual geral que não podem ser praticados actos processuais inúteis (art. 137.9 do CPC)”. Acrescenta que, “sendo o nº 6 do art. 147º uma norma especial sobre a tutela cautelar no contencioso tributário, não há uma lacuna de regulamentação, quanto aos requisitos da adopção de providências cautelares no contencioso tributário, pelo que não é viável recorrer aos critérios previstos no CPTA, pois são de aplicação meramente subsidiária [art. 2.º, alínea c), do CPPT]” e CRISTINA FLORA, A adopção..., p. 173-174, que expressamente defende que “apesar do preceito não fazer referência ao *fumus boni iuris*, este constitui necessariamente um pressuposto para o decretamento de medidas cautelares em geral enquanto prova sumária do direito ameaçado”.

concessão de tutela cautelar aos contribuintes por um tribunal tributário. Mas antes disso voltemos ao meio de intimação para um comportamento onde está enxertada a norma a propósito da qual nos pediram que fizéssemos esta reflexão.

IV. A intimação para um comportamento

Segundo o que conseguimos apurar, a intimação para um comportamento é um meio processual a que o contribuinte ou qualquer obrigado tributário pode recorrer para obrigar a administração tributária a dar efetivo e cabal cumprimento a um dever de prestação jurídica que sobre a mesma recaia, sendo que, tratando-se de um meio de utilização subsidiária que deve dar prevalência a outros mecanismos específicos previstos pelo CPPT para a defesa de direitos dos contribuintes, estamos perante um meio processual residual que entra em funcionamento quando mais nenhum outro existe que permita lograr este objetivo de coação ao cumprimento de um dever de prestação jurídica de que é sujeito a administração tributária¹². Partindo da sua subsidiariedade e caráter residual, o meio não poderá ser usado pelo contribuinte contra a administração tributária para a realização coativa de deveres de prestar contidos em decisões judiciais (dado que aqui se deve aplicar o processo de execução de decisões judiciais, previsto no CPTA), nem contidos em atos administrativos inimpugnáveis (dado poderem as obrigações de prestação nestes contidas ser executadas mediante regras próprias previstas neste Código). Ficará, portanto, a sua utilização reservada para o incumprimento de deveres de prestar da administração tributária que decorram da lei ou de alguma norma, ou que estejam previstos em atos ainda impugnáveis.

Segundo a doutrina mais representativa, a utilização deste procedimento, *visando obter o cumprimento de um dever pela administração tributária*, supõe o prévio acertamento¹³ do direito a prestar, uma vez que, ao contrário do que sucede com a ação administrativa especial para condenação à prática de ato devido, não se inclui no processo de intimação uma fase declarativa.

Trata-se de *um meio processual simplificado (integrado apenas por requerimento, resposta e decisão) que tem como objetivo permitir que se assegure de forma muito mais rápida a efetivação de direitos cuja existência é evidente*.

Trata-se, portanto, de um meio executivo próprio sujeito a um regime procedimental simplificado no qual não há lugar para o acertamento do direito a uma prestação jurídica que o contribuinte pretende exercer, mas apenas onde, estando pressuposta a existência (evidente

¹² O meio processual em causa era utilizado para obrigar a administração a praticar um ato administrativo ou ainda para executar um ato administrativo já inimpugnável. Contudo, como surgiram com a reforma administrativa operada em 2002 outros meios processuais destinados especificamente a estes fins, esse meio processual viu o seu âmbito de aplicação ficar ainda mais reduzido.

¹³ Segundo JORGE LOPES SOUSA, *Código...*, p.582-591, o que é necessário apurar antes de usar este meio processual é se o direito de prestação a realizar já existe, não carecendo o mesmo de uma realização declarativa, mas apenas de uma realização coativa.

ou inequívoca) do direito a esta prestação, a tutela de que o contribuinte carece corresponde a meramente coagir (intimar) a administração a cumprir esse mesmo dever¹⁴.

V. A tutela do art. 147.º, n.º 6, do CPPT como exclusivo da intimação para um comportamento

Compreendido, assim, ainda que de modo muito perfunctório, o contexto no qual está enxertado o nº 6 do artigo 147º do CPPT, atrevemo-nos a defender – ao contrário do que vem sendo defendido pela doutrina tributária – que a tutela cautelar prevista naquele preceito a favor do contribuinte é exclusiva do meio de intimação para um comportamento.

Nos casos em que como preliminar do processo de intimação ou no decurso do mesmo (ou ainda em casos de incumprimento da intimação ordenada pelo tribunal) o requerente (autor naquela intimação) alegar e demonstrar a irreversibilidade ou irreparabilidade de dada situação decorrente do incumprimento do certo e evidente dever de prestar por parte da Administração, terá direito a medida cautelar que seja suscetível de obstar a esse mesmo dano.

E assim poderá também entender-se que sendo o meio processual (executivo) já um processo sumário destinado à realização coativa de um dever de prestar certo, é compreensível que o perigo que justifique a utilização de um meio cautelar seja um que não possa já ser afastado pela utilização do meio processual executivo em causa. E esse dano que pode escapar ao processo de intimação é o da irreversibilidade ou irreparabilidade de determinada situação em que o contribuinte está colocado pelo incumprimento imediato do dever de prestar por parte da Administração.

Neste contexto, aparece como compreensível que o preceito não estabeleça como condição de concessão da providência cautelar, o *fumus boni iuris*. Esta medida será tomada como instrumento de uma tutela executiva que parte da evidência do dever de prestar, pelo que este direito aqui é certo, partindo-se da sua existência segura. E não se vai exigir para um meio instrumental de outro que, por ser executivo, parte da evidência da existência do direito que, paradoxalmente, na concessão de uma medida assecuratória se exija apenas o *fumus boni iuris*.

Finalmente, perante os critérios de irreparabilidade e irreversibilidade causadas pelo incumprimento de um seguro e certo dever de prestar não faz qualquer sentido lógico introduzir como pressuposto da concessão a ponderação entre interesses privados e públicos.

Se a existência do direito de prestar é seguro e se o facto de não ter sido cumprido está na iminência de causar ao contribuinte um dano irreparável e irreversível a introdução da ponderação de interesses conduziria, inelutavelmente, à ineficácia do meio processual cautelar precisamente no contexto em que o mesmo se torna necessário.

¹⁴ Se da defesa da administração se concluir que ainda o direito a prestar não estava previamente acertado o meio processual em causa será julgado impróprio, remetendo-se o contribuinte para a utilização de meios declarativos, ou convolvando-se, quando tal for possível, se for caso disso, a intimação num meio declarativo.

Dir-se-á, portanto, que mesmo perante a formulação imperfeita do preceito, a interpretação que acabamos de sugerir nos parece consentânea com a sistemática do mesmo e com a função do meio processual no qual o legislador escolheu inseri-lo, parecendo-nos ser esta a interpretação que se há-de dar à formula, aplicando-se – com as necessárias adaptações – às *providências cautelares a favor do contribuinte ou demais obrigados tributários* (estando aqui contidas as que visem acautelar o dever de prestar que o meio processual principal previsto no 147º pretendeu tutelar).

A interpretação que propomos tem, a nosso ver, uma outra vantagem.

É a de afastar a ideia de que este preceito alberga uma cláusula geral de tutela cautelar dos contribuintes.

E, com isso, a ideia de que só os danos irreparáveis permitem a concessão a favor dos contribuintes qualquer que seja o contexto em que é requerida essa tutela cautelar.

A nosso ver a cláusula geral de admissão de tutela cautelar a favor dos contribuintes está plasmada no artigo 97º, nº 1, i), do CPPT. O preceito admite claramente, sem margem para distinções (não referindo se é contra ou a favor da administração) que no âmbito dos processos judiciais tributários possam ser decretadas judicialmente providências cautelares. E, com isto, automaticamente, ainda que de forma lacunosa, se deu cumprimento ao preceituado no artigo 268º, nº 4, da CRP.

Objetar-se-á: sim, mas que regime processual se deve aplicar a providências cautelares que não estejam contempladas especificamente no CPPT? Responder-se-á que, por aplicação do artigo 2º do CPPT, as regras existentes para as providências específicas ou inominadas previstas no CPTA quanto à concessão das mesmas.

Tal significa que a concessão de uma providência cautelar não especificamente regulada nos termos do CPPT deve ter em conta os pressupostos contidos no art. 120º do CPTA, a saber:

- i) Probabilidade de que pretensão principal formulada ou a formular venha ser julgada procedente;
- ii) Fundado receio de situação de facto consumado ou de prejuízos de difícil reparação para os interesses que o requerente visa assegurar no processo;
- iii) e que a mesma poderá ser negada se os danos que resultem da concessão forem superiores¹⁵ aos que possam resultar da sua recusa, sem que logrem ser atenuados ou evitados por meio de outra providência.

Assim, fica claro que como sucede em qualquer providência cautelar,¹⁶ a mesma só pode ser decretada quando, ainda que de modo perfunctório, se pode concluir pela existência de direito

¹⁵ Não deve valer aqui o raciocínio de que é sempre superior o interesse na cobrança de impostos ou outros tributos ou ainda de outras quantias do interesse do requerente, pois que, em si, a arrecadação de receitas não é um interesse superior a outros que os obrigados tributários ou contribuintes possam ter que defender. Como bem explicitou o Acórdão do TCANorte de 25-11-2010 já supra citado “a garantia de cobrabilidade de um crédito mediante a penhora de bens do contribuinte não assume manifesta superioridade confronto com os interesses particulares do requerente traduzidos na salvaguarda de bens jurídicos vida e integridade física e mora sua ou do seu cônjuge”.

que esteja numa situação de perigo, aqui traduzido no perigo de uma lesão que fique consumada ou que seja apenas de reparação difícil.

VI. O decretamento provisório da providência e a antecipação da tutela principal em contexto tributário

Outra questão será a de saber se a técnica processual do decretamento provisório da providência e da antecipação da tutela principal na tutela cautelar podem ter aplicação no âmbito das providências cautelares admitidas (sejam estas comuns ou especificadas) em contexto tributário.

Atrevemo-nos a defender que sim.

O decretamento provisório de uma providência cautelar previsto no 131º do CPTA¹⁷, não é um meio de tutela autónomo, mas antes uma técnica processual. Do que se trata é de distribuir de modo isonómico (igualitário) o tempo e os riscos do processo em função de duas situações justificativas: a especial urgência e ou a maior evidência do direito acautelando pelo requerente. Como técnica antecipatória que é a tutela provisória visa garantir a própria eficácia da medida cautelar ou permitir a fruição do direito, ainda que provisoriamente, a alguém que demonstra a existência do mesmo com uma maior probabilidade. E, porque é dada antes do tempo (sem que o julgador possa ter reunido todos os elementos necessários para a sua convicção) a decisão proferida nesta técnica é precária, não sendo recorrível por não ser suscetível de produzir caso julgado. É provisória (precária) no sentido de que carece de confirmação pelo decurso normal do procedimento e da instrução do mesmo ou ainda pelo contraditório que se lhe seguirá.

Do mesmo modo, a denominada antecipação da decisão da causa principal prevista no 121º do CPTA, na providência cautelar, tentando sem êxito afrontar a instrumentalidade da providência cautelar, é também técnica processual destinada a permitir, basicamente, a tutela no tempo devido de um direito, quando este não possa ser de modo algum protegido mediante uma tutela meramente cautelar ou quando, apesar de o poder ser, a especial situação de urgência do caso concreto imponha não a emanção de uma tutela cautelar, mas antes a emanção de uma decisão (declarativa) que realize o direito.

Nos precisos termos em que no CPTA se admite a dita antecipação, a decisão emanada pelo tribunal não é provisória nem precária, uma vez que, como decorre da própria lei, para que o tribunal assim possa decidir tem de estar concebida sobre a existência do direito pelo autor.

¹⁶ É comum a confusão entre tutela cautelar, tutela provisória e tutela urgente. Esta última pode ser satisfativa ou apenas cautelar e habitualmente é concedida pela sumarização dos processos judiciais. A tutela cautelar exige sempre o *fumus boni iuris* e a existência de um perigo. Só se justifica a cautela se houver algo para acautelar e isso só sucede se esse direito estiver em situação de perigo. Já a chamada tutela provisória não configura um tipo de tutela propriamente dito, mas antes se traduz numa técnica processual, aliás, como a da sumarização dos procedimentos. A técnica da provisoriedade pode não decorrer da necessidade de cautela, mas apenas de uma necessidade de urgência. Daí que do nosso ponto de vista a realidade a que o 146º, nº 7, do CPPT designado por medida cautelar não é senão uma medida provisória justificada pela irreparabilidade de um dano decorrente do incumprimento ou de um dever de prestar da Administração, previamente acertado.

¹⁷ A técnica do decretamento provisório pode ser usada como instrumento de tutela cautelar ou como instrumento de tutela satisfativa.

Por isso, PAULA COSTA E SILVA¹⁸ escreve que, neste caso, o tribunal não atribui uma tutela antes do tempo (tutela antecipada), mas, antes, em tempo devido (quando atinge a certeza ou correspondente à especial necessidade de tutela temporal do direito em causa) e, por isso, nada antecipa. A técnica processual aqui usada consiste na circunstância de a decisão de mérito ser emanada em contexto cautelar, demonstrando aliás, que, se em contexto cautelar, se pode atingir uma tutela, talvez já fosse sendo já tempo de permitir a emanação de decisões cautelares no contexto de um procedimento que visa obter a tutela satisfativa.

Concluindo: na medida em que são meras técnicas processuais e até por causa do exercício do dever de adequação e de gestão processual com que o artigo 6º do CPC e 7º -A do CPTA, (aplicáveis *ex vi* artigo 2º do CPPT aos juízes tributários) não nos perturba que em contexto tributário possa decidir-se o mérito de uma causa em contexto de providência cautelar nos termos previstos no 121º do CPTA, ou que, no âmbito de qualquer processo cautelar (ou satisfativo), o juiz possa emanar uma decisão provisória.

Temos consciência que o que estamos a defender é que na ausência de uma cláusula geral de tutela provisória na lei processual, a efetividade da tutela judicial erigida a direito fundamental pelos artigos 20º e 268º, nº 2, da CRP obrigam o juiz a, nos casos em que seja necessário, lançar mão das técnicas processuais (e em especial destas) suscetíveis de garantir a efetiva realização ou o efetivo acautelamento dos direitos que se pretendem compor quando se recorre a um tribunal quer este seja público ou privado.

Como é sabido, sendo o direito a uma tutela judicial efetiva um direito com natureza de direito, liberdade e garantia é o mesmo de aplicação imediata a entidades privadas e públicas, e, designadamente, aos tribunais, mesmo perante a falta de lei ordinária, diria eu, especialmente, quando a lei ordinária falta e quando a sua omissão se concretiza num contexto particularmente agressivo para os contribuintes.

Estamos em crer que a tutela cautelar a favor do contribuinte pode funcionar mesmo como válvula geradora de equilíbrio numa administração tributária que age a duas velocidades: muito rápida e, portanto, muito eficaz quando se trata de praticar atos que conduzem à aplicação e cobrança de receitas, mas muitas vezes omissiva e particularmente lenta quando se trata, sobretudo, de praticar atos tendentes a remover outros que antes haviam legitimado aquele efeito.

É que se se pode acenar com a escassa relevância da tutela cautelar para o contribuinte, considerados os meios administrativos¹⁹ com efeitos suspensivos de que estes gozam para afastar os comportamentos positivos da administração, este raciocínio já não é assim tão escorreito quando o contribuinte pretende reagir perante as omissões da administração tributária. De facto, quando esta tarda em levantar uma penhora cujo levantamento já foi decidido ou quando tarda em decidir a aceitação de uma garantia que suspendendo uma

¹⁸ PAULA COSTA E SILVA/NUNO TRIGO REIS, *Estabilidade e caso julgado no direito da obrigação de indemnizar*, Estudos em Homenagem a Miguel Galvão Telles, Vol II, Almedina 2012, P. 319-320.

¹⁹ De notar, porém, que apesar de a lei não impedir que a decisão da reclamação pelo juiz seja mais do que cassatória, a prática, inexplicavelmente, tem vindo a evidenciar a restrição dos poderes cognitivos do juiz que controla a execução fiscal, o que potencia os riscos de omissão e, consequentemente, de danos graves sofridos pelo contribuinte. Talvez fosse já tempo de garantir um poder de controlo efetivo e pleno por parte do juiz de execução, com poderes substitutivos, onde os poderes da administração fiscal fossem meramente vinculativos.

execução em curso poderia permitir à requerida a emissão de uma certidão negativa de dívidas ou, ainda, quando tarda em decidir a admissibilidade da garantia e a penhora do salário continua a ser efetuada mensalmente. Se, como alguma jurisprudência tem defendido²⁰, a inércia da administração tributária, por exemplo, na execução fiscal, pode ser combatida mediante um incidente, judicial inominado convém recordar que esse incidente não tendo carácter urgente, só terá efeito útil se acompanhado de uma proteção contra os perigos do seu tempo de decisão.

Embora com fundamentos diferentes, terminamos este texto concordando com o resultado final admitido pela doutrina e que está à vista de todos: a tutela cautelar a favor do contribuinte, se interpretada nos termos restritos do nº 6 do 147º do CPPT, é inconstitucional por violação desproporcional dos artigos 20º e 268º, nº 4, da CRP, isto é, da garantia constitucional de uma tutela judicial efetiva dos administrados perante a administração, neste caso, tributária.

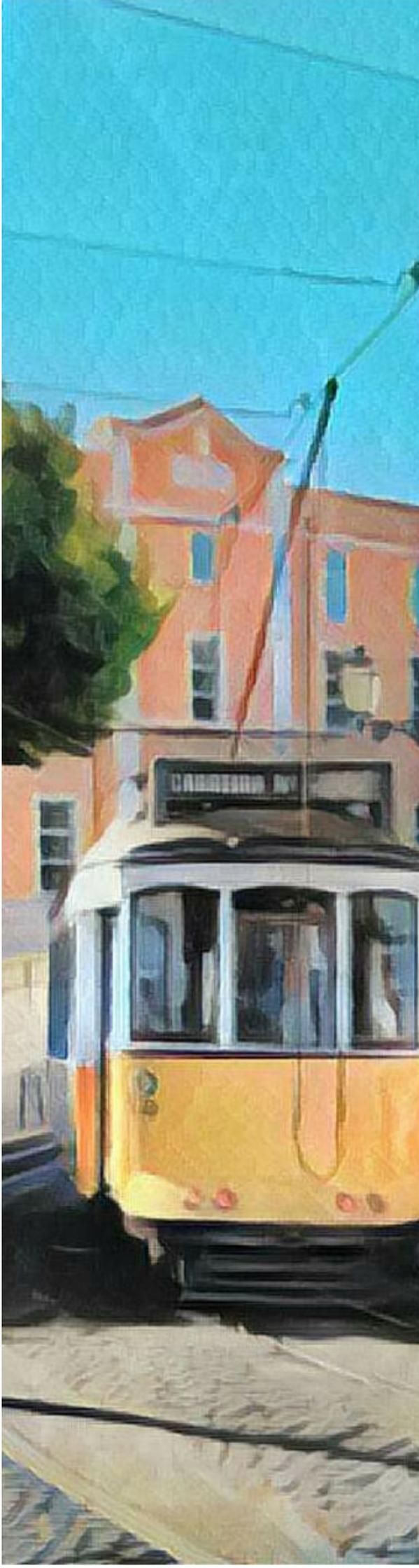
Desconsiderada a referida norma como cláusula geral de tutela cautelar a favor do contribuinte, o nosso entendimento é o de que perante a completa lacuna de regulamentação a que, em termos gerais, foi votada a al. i) do nº 1 do artigo 97º do CPPT os tribunais tributários devem partir dos critérios de decisão previstos no CPTA para providências cautelares, calibrando os mesmos, aqui e ali, face às especificidades do contexto em causa.

²⁰ Ac. do STA de 8.1.2014 (processo nº 032/13), relatado pelo Senhor Juiz Conselheiro Francisco Rothes, consultado em www.dgsi.pt.

Vídeo da apresentação



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/16829p0eh1/flash.html>



**2.
O efeito
suspensivo das
reclamações das
decisões do órgão
de execução fiscal
à luz das recentes
alterações ao
respetivo regime**

Nuno Bastos

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

O EFEITO SUSPENSIVO DAS RECLAMAÇÕES DAS DECISÕES DO ÓRGÃO DE EXECUÇÃO FISCAL À LUZ DAS RECENTES ALTERAÇÕES AO RESPECTIVO REGIME

Nuno Bastos*

- I. Introdução. Apresentação das recentes alterações ao regime dos efeitos das reclamações e suas implicações.
- II. O sentido interpretativo das recentes alterações ao regime dos efeitos das reclamações;
- III. A natureza jurídica da execução fiscal;
- IV. A natureza jurídica dos atos da execução;
- V. A natureza jurídica da reclamação;
- VI. Os efeitos jurídicos da reclamação.

Resumo:

Na superfície, as alterações ao artigo 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, introduzidas pelo artigo 222.º da Lei n.º 82-B/2014 de 31/12, eliminaram o efeito suspensivo indireto que derivava do anterior regime de subida da reclamação e relegaram para os tribunais a determinação dos efeitos que derivam dessa eliminação. Em parte, é essa determinação que se pretendeu fazer neste estudo.

Mas os efeitos subjacentes a estas alterações legislativas são muito superiores e importam uma verdadeira mudança de paradigma no modelo de execução fiscal inicialmente instituído, na medida em que movimentam estruturalmente os equilíbrios instituídos entre a ação do órgão de execução fiscal e a intervenção do tribunal. De algumas dessas mudanças se procurou também dar conta aqui, até porque acabaram por ter implicações na determinação da solução final proposta para o novo «regime dos efeitos da reclamação».

I. Introdução. Apresentação das recentes alterações ao regime dos efeitos das reclamações e suas implicações.

O desafio que me foi colocado pelo Centro de Estudos Judiciários quando fui convidado para participar na ação de formação subordinada ao tema «*Processos cautelares e contencioso tributário*» foi o de fornecer respostas para um conjunto de problemas práticos suscitados por duas recentes alterações legislativas introduzidas pelo artigo 222.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31/12 (lei do orçamento de Estado de 2015), ambas inseridas no artigo 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

A primeira alteração legislativa teve por alvo a epígrafe do artigo e traduziu-se na eliminação da referência ao «*efeito suspensivo*» (que constou, desde sempre, da versão anterior).

* Juiz Desembargador. Presidente do TCA Norte.

A segunda alteração legislativa incidiu sobre o dispositivo do texto e traduziu-se no aditamento de um número aos já existentes na redação anterior e com o seguinte teor: «A cópia do processo executivo que acompanha a subida imediata da reclamação deve ser autenticada pela administração tributária» (ver atual n.º 5).

Da primeira alteração resultou que deixou de constar no dispositivo qualquer conteúdo literal que pudéssemos associar aos efeitos da reclamação na execução. E como na interpretação da lei não pode ser considerado um significado que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso (artigo 9.º, n.º 2, do Código Civil), a erradicação de qualquer referência aos efeitos da reclamação na execução não pode deixar de significar que esses efeitos já não são regulados por aquela norma.

Da segunda alteração resultou que a execução fiscal já não sobe com a execução (nem sequer por apenso). Quer dizer: a reclamação passou a subir em separado. E como o efeito suspensivo da execução derivava, até então, do facto de a reclamação subir ao tribunal com a execução, isto significa que a reclamação já não tem esse efeito sobre a execução.

O resultado imediato destas alterações foi, por isso, a eliminação do *efeito de subida* que a reclamação tinha sobre a execução no âmbito da legislação anterior. Mas ficou por resolver o problema de saber qual é o efeito que a reclamação passou a ter sobre a execução no quadro legislativo atual. Porque o legislador se dispensou de estabelecer um novo *regime dos efeitos* da reclamação e não é possível extrair, sem mais, do silêncio legislativo que a reclamação nunca interfere, nem pode interferir, com o andamento da execução.

Ora, no estudo que fiz com vista à superação desse problema acabei por concluir, com alguma surpresa, que o significado destas alterações é muito superior ao que, à partida, poderia supor.

Em primeiro lugar, porque representa uma inequívoca intenção do legislador de autonomizar o processo de execução do processo de reclamação (no sentido de que deixou de haver uma solução de continuidade entre a tramitação da execução e a tramitação da reclamação).

Em segundo lugar, porque importa a libertação do órgão de execução fiscal de uma certa tutela dos tribunais tributários (porque ficou agora claro que o processo de execução fiscal não corre ali – a não ser, eventualmente, a final – e que o juiz não interfere incidentalmente com a sua marcha).

A estar correto este entendimento, importa concluir também que o legislador operou subliminarmente uma verdadeira mudança de paradigma no modelo que inicialmente tinha construído. Se as alterações cirúrgicas que foi fazendo ao longo do tempo já vinham degradando a natureza judicial do processo de execução fiscal e reforçando a autonomia do órgão de execução fiscal, as que aqui analisamos operaram um corte final entre a execução e o juiz. Podendo dizer-se – a expressão é violenta, mas dramatiza o significado que pretendo enfatizar – que o juiz foi agora definitivamente expulso do processo de execução fiscal.

Não digo que o legislador tivesse esse desiderato. Esta mudança não terá sido o objetivo direto da intervenção legislativa, mas um efeito indireto que considerou necessário para enfrentar

um diagnóstico de utilização abusiva da reclamação pelos interessados e da sua instrumentalização com vista a obter a suspensão da execução.

Manifestamente, o legislador conclui que o regime anterior de subida da reclamação permitia essa utilização e distorcia a natureza excecional da subida imediata. Porque não competia à administração tributária efetuar o controlo prévio das situações em que se poderia verificar, em concreto, o prejuízo irreparável. Porque o controlo prévio dessas situações pelo tribunal era perfunctório, sendo a confirmação de que não existia apenas sancionada a final, com recurso à litigância de má-fé. E porque o conceito de prejuízo irreparável era um conceito impreciso e foi densificado pelos tribunais de forma inclusiva, inserindo todas as situações em que os prejuízos não pudessem ser reparados e não fossem inerentes à própria ação executiva, bem como aquelas em que da retenção do processo derivasse a inutilidade da reclamação.

Certo é que a forma encontrada para resolver o problema foi radical e revela uma certa tendência para a sobrevalorização dos objetivos de eficiência na cobrança das receitas públicas e de subalternização das garantias dos cidadãos no processo. Que converge com uma narrativa dos tempos de crise, que tende a medir essas garantias, não pelos valores jurídicos que servem, mas pelo custo económico-financeiro que geram.

Em última análise, as opções do legislador derivam dos poderes que lhe estão reservados e não compete ao aplicador questioná-las. Mas receio que não tenha sido feita devida avaliação das suas implicações no edifício estrutural do processo de execução fiscal. Inevitável será que parte delas importe a revisão de alguns entendimentos mais ou menos consolidados na doutrina e na jurisprudência. Só o tempo revelará a sua extensão.

II. O sentido interpretativo das recentes alterações ao regime dos efeitos das reclamações

Sumário: 1. Três possíveis sentidos interpretativos da alteração legislativa; 2. A interpretação segundo a qual a reclamação com subida imediata suspende a execução *in totum* – rejeição; 3. A interpretação segundo a qual a reclamação com subida imediata suspende os efeitos da decisão recorrida – rejeição; 4. A interpretação segundo a qual a reclamação com subida imediata não tem efeitos sobre o andamento da execução – rejeição; 5. A interpretação segundo a qual os efeitos da reclamação sobre o andamento da execução deixaram de estar especialmente regulados; 6. Lacuna jurídica; 7. O recurso à analogia em direito tributário.

1. As recentes alterações ao artigo 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário colocam-nos em primeira linha um problema de interpretação jurídica, que é o de saber qual o *regime dos efeitos* das reclamações com subida imediata que delas deriva. Em abstrato, abrem-se três possibilidades distintas: [1.ª)] a de que se mantém o efeito suspensivo da execução; [2.ª)] a de que o efeito suspensivo da execução foi substituído pelo efeito suspensivo da decisão recorrida; [3.ª)] a de que a reclamação com subida imediata deixou de ter efeitos sobre o andamento da execução.

2. A interpretação segundo a qual a reclamação com subida imediata mantém o efeito suspensivo da execução fiscal que vinha do regime inicial não tem, atualmente, nenhuma base de sustentação.

Não tem sustentação, em primeiro lugar, na letra do próprio artigo 278.º citado. Porque com a eliminação da expressão «*efeito suspensivo*» da sua epígrafe, deixou de constar do texto legal qualquer expressão que pudéssemos associar ao *efeito de subida* da reclamação na execução.

O que ficou no n.º 3 daquele artigo 278.º foi apenas o *regime de subida* da reclamação, em especial quanto ao momento de subida.

Não tem sustentação, em segundo lugar, em qualquer outro lugar do Código. Porque com a especificação, no n.º 5 do artigo 278.º que o que sobe com a reclamação é uma cópia da execução, deixou de poder sustentar-se, à luz dos artigos 97.º, n.º 1, alínea n), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 101.º, alínea d), da Lei Geral Tributária que está implícito no *regime de subida* um determinado *efeito de subida*, isto é, o efeito suspensivo da execução.

3. A interpretação segundo a qual a reclamação com subida imediata já não suspende a execução fiscal no seu todo, mas suspende os efeitos da própria decisão reclamada foi defendida por alguma jurisprudência no regime legal que vigorou entre 2013 e 2015¹, e é defendida atualmente por alguma doutrina².

O entendimento jurisprudencial segundo o qual o regime de subida da reclamação vigente entre 2013 e 2015 já não importava necessariamente a suspensão da execução resultava do facto de, com as alterações aos artigos 101.º, alínea d), da Lei Geral Tributária e 97.º, n.º 1, alínea n), do Código de Procedimento e de Processo Tributário introduzidas pela Lei n.º 66-B/2012 (L.O.E. para 2013), se ter passado a consignar que, em caso de subida imediata, a reclamação corria por apenso.

Esta alteração não significava ainda que a execução não subisse ao tribunal apensada à reclamação (embora essa interpretação não pudesse ser liminarmente excluída, apoiada na ideia de que a reclamação só corria por apenso à execução enquanto aquela não subisse ao tribunal), mas constituía, sem dúvida, a garantia de que a tramitação da reclamação, por ser separada, não interferia com a tramitação da própria execução.

O alcance desta alteração era o seguinte: a prática de atos de execução quando a reclamação pendia no tribunal (nomeadamente os atos que pudessem ser realizados eletronicamente, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20/12, que informatizou os processos de execução fiscal) não podia ter o significado de que havia duas entidades distintas (o juiz e o órgão de

¹ Neste sentido se decidiu no acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 2014/04/30 (processo n.º 00913/13.OBECBR).

² Ver o único estudo que se conhece sobre o tema: TIAGO LOURENÇO AFONSO, «A reclamação de atos do órgão de execução fiscal em caso de subida imediata: âmbito do efeito suspensivo», in Cadernos de Justiça Tributária 07, Cejur jan/mar 2015, pág. 31 e seguintes.

execução fiscal) a darem impulso ao mesmo processo. Porque o juiz despachava num processo – a reclamação; e o órgão de execução fiscal impulsionava o outro – a execução³.

Só que esta alteração não impedia que se continuasse a entender que a reclamação ainda teria (algum) *efeito suspensivo*, porque ele continuava a ser anunciado na epígrafe do citado artigo 278.º. Era dessa expressão literal e do seu enquadramento que se extraía a conclusão de que a reclamação continuava a ter efeito suspensivo, mas agora (apenas) da decisão reclamada.

Este entendimento jurisprudencial - reafirme-se - perdeu atualidade precisamente porque a referida expressão foi eliminada da epígrafe da norma.

O entendimento doutrinário segundo o qual o atual regime de subida da reclamação continua a ter efeito suspensivo da decisão reclamada é suportado em dois elementos da interpretação jurídica: o elemento teleológico e o elemento sistemático.

Ao elemento teleológico reporta a convicção do intérprete de que o legislador não pretendeu mais do que evitar a suspensão automática do processo de execução fiscal *in totum*. Convicção que é suportada na conjuntura económico-financeira que vivemos e na ideia de que pretender mais do que isso seria despido de racionalidade por contrariar princípios fundamentais da Constituição.

Ao elemento sistemático reporta a análise de outros lugares do código, em especial do artigo 245.º, n.º 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que manteve o efeito suspensivo quanto à reclamação da decisão de verificação e graduação de créditos.

Pondero, no entanto, que a conjuntura económico-financeira suporta tanto o entendimento de que se pretendeu o menos como o mais. Isto é, as dificuldades orçamentais do Estado em si mesmas justificam quer a intenção de delimitar o âmbito do efeito suspensivo, quer a intenção de o remover totalmente. Aliás, a eliminação total do efeito suspensivo da reclamação na execução promove ainda maior eficiência na cobrança e, desse ponto de vista, serve melhor os interesses do Estado cobrador.

E os princípios constitucionais serão menos um instrumento de interpretação da intenção legislativa que da sua validação. É certo que o julgador deve presumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e que estas aderem naturalmente aos princípios estruturantes que informam a Constituição. Mas – como já foi salientado – o artigo 9.º do Código Civil apenas autoriza essa presunção quando a letra da lei comporte essa interpretação entre outras. Sendo que, no caso, já não há nada na letra da lei que autorize essa interpretação. O legislador substituiu uma referência expressa ao efeito suspensivo do artigo 278.º por coisa nenhuma.

³ Sobrava o problema de saber se o apenso era a execução, uma versão em papel da execução ou uma cópia dos atos de execução até então praticados. E se a execução podia prosseguir informaticamente existindo uma versão em papel no tribunal. Problema para o qual, salvo melhor entendimento, não existia resposta evidente no quadro legislativo então vigente.

Observe-se também que a substituição do efeito suspensivo integral pela suspensão da decisão reclamada não se faria adequadamente suprimindo qualquer referência a esse efeito; far-se-ia precisamente pela substituição da expressão existente por outra, que permitisse a delimitação do âmbito do efeito suspensivo.

Por último, o facto de o legislador ter estipulado o efeito suspensivo da reclamação da decisão de verificação e de graduação e créditos não pode significar que o tenha querido manter também nas outras reclamações. Porque o artigo 245.º, n.º 4, é uma norma com carácter especial, enquanto o artigo 278.º é uma norma de aplicação genérica a todas as reclamações que não disponham de regulamentação especial.

4. Mas a interpretação segundo a qual a reclamação com subida imediata já não tem qualquer efeito sobre o andamento da execução também não tem apoio bastante naquela norma.

Na verdade, se já não é possível extrair do enunciado linguístico qualquer referência que pudesse ser imputada ao *regime dos efeitos* da reclamação na execução e se já não é possível extrair do *regime de subida* da reclamação qualquer efeito indireto na execução, não podemos daí retirar que a reclamação não tem efeito suspensivo. Podemos tão só concluir que o *regime dos efeitos* já não está lá regulado.

É bem verdade que esta interpretação poderia encontrar apoio noutras normas do direito processual tributário. Designadamente no artigo 85.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, face à proibição da suspensão da execução que dele deriva. Bem poderia defender-se que, se a suspensão da execução fiscal só é admitida nos casos previstos na lei e a lei não prevê que a reclamação tenha efeitos suspensivos sobre a execução, então é porque a lei não admite a que a reclamação suspenda a execução.

Sucedem que a regra da não suspensão da execução que deriva daquele dispositivo só tem aplicação, em bom rigor, nas relações jurídico-tributárias (porque assenta no princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, que emana do artigo 30.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária). Sendo que a execução fiscal também serve para cobrar outras dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público, que devam ser pagas por força de ato administrativo. Ou seja, do artigo 85.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário não deriva, afinal, uma regra de âmbito geral, aplicável a todas as execuções fiscais⁴.

Por outro lado, o âmbito legal daquela proibição é o da suspensão da execução *in totum*. Não é claro que naquele dispositivo se possa apoiar uma regra geral de proibição da suspensão de atos da execução e que, por conseguinte, a reclamação não possa ter algum efeito suspensivo na execução fiscal. Pondere-se que a reclamação de um ato de penhora com efeito suspensivo circunscrito não afeta necessariamente o prosseguimento da execução quanto a outra

⁴ O artigo 182.º, n.º 2, do Código do Procedimento Administrativo consagra uma regra de não suspensão dos procedimentos de execução de obrigações pecuniárias quando estejam em causa embargos (oposição) à execução. Mas, na interpretação que se julga mais adequada a este dispositivo, o seu âmbito é o da oposição à pretensão executiva, e não a oposição a atos internos da execução.

penhora e, em bom rigor, não suspende a execução nem obsta à cobrança da dívida por outra via.

Poderemos ser ainda mais específicos e observar que não se trata de uma verdadeira *regra de não suspensão* da execução fiscal. No sentido de que a suspensão não pode ser admitida a não ser nos casos *expressamente* ressalvados pelo legislador. O que ali temos é uma verdadeira norma de proibição, tem um âmbito natural restrito e específico: proíbe um certo comportamento à administração, o de suspender ou permitir a suspensão da execução sem sustentação legal. Não obstará, por isso e salvo melhor entendimento, a que se entenda que o legislador pretendeu a suspensão noutros casos não expressamente previstos⁵.

Acrescente-se que o artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário infirma, até certo ponto, a existência de uma regra de não suspensão da execução fiscal. O que dali se extrai é uma regra de não suspensão que não esteja apoiada na lei e numa decisão que comprove, em concreto, os pressupostos definidos pelo legislador. Ou seja, a regra não é a da não suspensão, mas a de que a suspensão depende da constituição, prestação ou existência da garantia idónea.

E uma análise sistemática do código permite até concluir que também esta regra comporta exceções⁶. Assim, há situações em que a exigência da prestação da garantia se revela desnecessária, porque os executados são entidades de direito público (artigo 216.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário); há situações em que a exigência da prestação da garantia se revela objetivamente desproporcionada, porque há grande possibilidade de sucesso da impugnação da dívida (cfr. artigo 92.º, n.º 8, da Lei Geral Tributária); e há situações em que a exigência da prestação da garantia se revela subjetivamente desproporcionada, porque a situação económica do executado não lhe permite prestá-la ou porque da sua prestação lhe advêm graves consequências (artigos 52.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária e 170.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário). A verdadeira intenção legislativa não foi, por isso, a de remover obstáculos ao andamento inexorável da execução, mas a de encontrar soluções de equilíbrio e de compromisso entre os interesses contrapostos, subordinando-os ao princípio da proporcionalidade.

5. A rejeição dos três primeiros sentidos interpretativos orienta-nos para um último sentido de interpretação: o de que nunca foi intenção do legislador introduzir, na L.O.E. para 2015, um qualquer *regime dos efeitos* da reclamação sobre a execução. O que nos leva a questionar qual terá sido, então, a verdadeira intenção que presidiu aquela alteração legislativa.

O que se retiraria de uma análise superficial da nova redação do n.º 5 do artigo 278.º citado era a de que teria sido intenção do legislador assegurar que a cópia do processo executivo que

⁵ Como assinala JORGE LOPES DE SOUSA, (in «Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado», Volume I, Áreas Editora, 6.ª edição 2011, pág. 695) o legislador do artigo 85.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário substituiu a expressão «casos **especialmente** previstos neste Código ou noutras leis» que constava de norma anterior equivalente (artigo 108.º, n.º 3, do Código de Processo Tributário) pela expressão «casos previstos na lei».

⁶ Sobre estas exceções à regra da suspensão da execução fiscal, vd. ac. S.T.A. de 2013/09/25, Proc. 1377/13, relatado pelo Exmo. Conselheiro Dr. Francisco Rothes.

acompanha a reclamação com subida imediata está conforme com o original. Tão só. Estaríamos, então, perante um legislador cioso dos direitos e garantias dos cidadãos, preocupado em assegurar uma defesa eficaz e um julgamento esclarecido da causa. Se não fosse o caso de nunca antes ter dito que o que acompanhava a reclamação era uma cópia do processo executivo. E se não fosse o caso de a doutrina e a jurisprudência terem assumido desde sempre que o que devia acompanhar a reclamação era o próprio processo executivo (o original) e não a sua cópia.

Na verdade, o legislador nunca teve a preocupação de assegurar-se de que a cópia do processo era autenticada. Até porque a necessidade de autenticação já resultava de disposição genérica para todos os dados registados informaticamente e em poder da administração tributária – cfr. artigo 76.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária. Do que o legislador se pretendeu assegurar foi de que o processo de execução não subia com a reclamação. Nem sequer por apenso.

Quer dizer, o que se pretendeu com esta alteração foi reformar o *regime de subida* da reclamação. Determinar que a reclamação passasse a **subir em separado**.

É certo que o legislador terá também pretendido reformar o *efeito de subida* da reclamação na execução. Mas apenas no sentido de que a subida imediata da reclamação não tivesse como efeito legal necessário a suspensão da própria execução. Que é assim decorre precisamente do facto de a alteração em causa ter sido acompanhada pela eliminação da expressão «**efeito suspensivo**» na epígrafe.

Tenho, assim, como certo que o legislador pretendeu que o artigo 278.º citado não contivesse nenhum comando legal sobre o efeito da reclamação com subida imediata na execução fiscal.

O problema é que nada foi deixado no seu lugar. Agora não existe nenhuma disposição legal que possa ser extraída do regime da reclamação das decisões do órgão de execução fiscal e que nos permita saber qual, afinal, o efeito da reclamação no andamento da execução.

O legislador foi claro no seu objetivo de desmontar a regulamentação existente e os entendimentos consolidados na jurisprudência, mas atirou para os tribunais a resolução do problema fundamental, que é o problema de saber qual é o efeito da reclamação na execução, à luz do sistema jurídico que sobrou dessa desconstrução.

6. Se o *regime dos efeitos* da reclamação na execução não consta do regime da reclamação integrado nos artigos 276.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a questão que se coloca deste já é a de saber se estamos perante uma lacuna jurídica.

A lei não fornece um conceito de lacuna jurídica, mas a doutrina define-a como uma «incompletude insatisfatória no seio do todo jurídico»⁷ ou uma «incompletude contrária a um plano do direito vigente»⁸, «casos que devam ser regulados juridicamente, mas para os quais

⁷ KARL ENGISCH, in «Introdução ao Pensamento Jurídico», Fundação Calouste Gulbenkian, 5.ª edição, pág. 223.

⁸ JOÃO BAPTISTA MACHADO, in «Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador», 4.ª reimpressão, 1990, pág. 194.

a lei não dê resposta imediata»⁹ ou ainda «a insuficiência do direito positivo constituído para dar resposta às exigências da realização concreta da juridicidade»¹⁰.

Ideia fundamental da lacuna jurídica é, por isso, que [a)] estejamos perante uma questão jurídica [b)] onde detetamos uma falha de regulamentação jurídica (incompletude) [c)] e é de esperar essa regulamentação à luz do próprio direito constituído (insatisfatória).

Não sendo este o lugar para densificar cada um destes conceitos, podemos adiantar desde já que a questão de saber qual o efeito jurídico da reclamação de um ato praticado na execução fiscal é, obviamente, uma questão jurídica, pertence ao direito e deve ser resolvida por regras formais do direito positivado ou através de uma decisão judicial jurídico-integradora.

Menos óbvia é a questão de saber se estamos aqui perante uma falha de regulamentação. Mas a resposta é, também aqui, afirmativa.

Em primeiro lugar, porque os efeitos jurídicos da reclamação estão fora – completamente fora – do âmbito literal da norma inserida no artigo 278.º em análise (e, já agora, também dos demais dispositivos legais que agregam a regulação processual específica destas reclamações). Sendo que – deve recordar-se novamente – não há espaço para a interpretação jurídica que esteja fora de um certo conteúdo literal mínimo da norma. E quando não há espaço a interpretação, entra em cena a integração.

Em segundo lugar, porque o regime dos *efeitos de subida* também não consta de outros lugares do código ou de outras leis tributárias. Os artigos 52.º da Lei Geral Tributária e 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que contêm o essencial do regime jurídico de suspensão da execução (e que poderia funcionar como uma regulamentação parcial do regime de subida da reclamação), só são aplicáveis a situações de reclamação, recurso, impugnação e oposição que tenham por objeto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda. Sendo que a reclamação em causa não serve para questionar a legalidade ou exigibilidade da dívida exequenda, mas a legalidade de um concreto ato praticado na execução.

A questão mais complexa seria mesmo a de saber se é de esperar essa regulamentação à luz do próprio direito constituído. Isto é, se é legítimo ao aplicador do direito sentir a falta dessa regulamentação. Dizendo de outro modo, se ele tem o “direito” de esperar que essa regulamentação exista.

Mas a resposta é, também aqui, afirmativa. Os interesses contrapostos no prosseguimento da execução e na sua suspensão são, em abstrato, igualmente tuteláveis e reclamam comandos precisos destinados à determinação do que deva prevalecer.

Observe-se, em primeiro lugar, que o princípio da proporcionalidade reclama soluções de compromisso. A solução de nunca atribuir a reclamação qualquer efeito sobre o andamento da

⁹ JOÃO CASTRO MENDES, in «Introdução ao Estudo do Direito», 2004, pág. 237.

¹⁰ A. CASTANHEIRA NEVES, in «Metodologia Jurídica – Problemas fundamentais», série *Stvdia Ivridica*, n.º 1, do Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, pág. 213.

execução revelar-se-ia notoriamente desproporcionada quando a cobrança estivesse garantida no processo ou quando estivessem em causa direitos e interesses que devessem sobrepor-se ao interesse da cobrança. Se a suspensão da execução *in totum* é provavelmente desproporcionada quando esteja em causa a validade de apenas um ato da mesma, a proibição *in totum* da suspensão é provavelmente desproporcionada quando estejam em causa direitos dos cidadãos que não devam ser secundarizados pelo interesse na cobrança.

Pondere-se, em segundo lugar, que uma regra proibitiva que não admitisse, em caso algum, a suspensão da execução fiscal colidiria com o direito à *tutela judicial efetiva*, genericamente consagrado nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da Constituição e ademais concretizado nos artigos 9.º e 95.º e seguintes da Lei Geral Tributária, 96.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 2.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

O direito à *tutela judicial efetiva* comporta, como se sabe, três dimensões fundamentais: a *dimensão declarativa* (aos interessados deve ser assegurado o acesso aos meios processuais adequados à tutela dos seus direitos e a neles obter uma decisão justa e equitativa, em prazo razoável), a *dimensão executiva* (deve ser também assegurada a possibilidade de executar essa decisão com vista à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade) e a *dimensão cautelar* (deve ser assegurado o efeito útil dessa decisão, consagrando mecanismos que viabilizem a reversibilidade de situações ilegais ou assegurando o acesso a providências cautelares que os protejam contra prejuízos irreparáveis ou de difícil reparação).

Ora, é inequívoco que a paralisação dos efeitos da decisão reclamada pode ser o único meio de proteger o interessado contra prejuízos irreparáveis ou uma situação de facto consumado. E que a impossibilidade de o fazer afronta o direito à tutela judicial efetiva na supra denominada *dimensão cautelar*.

Poderia contrapor-se que a proteção contra prejuízos irreparáveis ou situações de facto consumado está assegurada pelo especial regime de subida imediata consagrado no artigo 278.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário e pela atribuição de natureza urgente à reclamação.

Mas não é assim, porque o regime de subida imediata e a atribuição e natureza urgente à reclamação visam tutelar o direito a uma decisão em prazo útil (o direito à tutela efetiva na sua *dimensão declarativa*) e não direito a assegurar a reversão dos efeitos do ato que nessa decisão venha a ser considerado ilegal (o direito à tutela efetiva na sua *dimensão cautelar*). Deve entender-se, na verdade, que o interessado não tem apenas direito a uma decisão célere, mas também a obviar aos prejuízos que não possam ser reparados e que mesmo uma decisão célere poderá não evitar.

Poderia também contrapor-se, em jeito argumentativo, que a introdução de um regime de suspensão dos efeitos do ato reclamado tornaria desnecessário o regime de subida imediata, ao menos na perspetiva do interessado na sua paralisação. Porque a suspensão dos efeitos do ato evitaria os prejuízos mesmo que o processo subisse a final.

Sobraría, porém, a inutilidade da retenção da reclamação. Porque se o processo chegasse a final sem necessidade de executar o ato reclamado seria também inútil conhecer das suas imputadas ilegalidades. Os casos de suspensão dos efeitos do atos serão também, necessariamente, casos de subida imediata da reclamação.

Por outro lado, não é seguro que do efeito suspensivo derive a proteção contra todos os prejuízos decorrentes da execução do ato reclamado. Não é assim no caso em que o ato reclamado tenha natureza judicial, porque a suspensão de atos judiciais traduz-se apenas na paralisação do processo na parte correspondente, isto é, na impossibilidade da realização de atos que dele dependam absolutamente. E não na eliminação provisória dos efeitos do ato que já se concretizaram.

Quer dizer: em processo judicial, a suspensão impede o prosseguimento do processo na parte abrangida pela suspensão, mas não inutiliza o que já foi praticado. Só assim não será se a lei prescrever especialmente um efeito mais enérgico para a suspensão. Assim sendo, a suspensão dos efeitos pode servir para prevenir a prática de atos que decorram do ato reclamado e a subida imediata pode servir para mitigar os efeitos duradouros do que já foi praticado.

7. Estamos, então, perante uma verdadeira lacuna jurídica.

Na integração de leis adjetivas em direito tributário releva especialmente o artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Embora a expressão «direito subsidiário» colocada na sua epígrafe anuncie uma norma de natureza meramente remissiva, o que aqui temos é uma verdadeira regra de integração de lacunas, porque a sua aplicação pressupõe a existência de «casos omissos», isto é, casos que o legislador não regulou sequer indiretamente, através de remissão para outras normas. De anotar que, quando o legislador recorre a uma técnica de remissão muito ampla para outros códigos ou outros institutos jurídicos e confia ao aplicador as necessárias adaptações do seu regime está já a atribuir à norma remissiva uma «função integradora», porque a aplicação supletiva de normas contidas no diploma para que se remete não dispensa o método de integração analógica, o que já foi designado de «analogia de remissão»¹¹.

Deste dispositivo decorre que o referente analógico não é, aqui, apenas a natureza dos casos omissos, mas também a natureza (designadamente procedimental ou processual) do sistema normativo onde a omissão foi detetada, de um lado, e do sistema normativo onde se vai procurar a norma análoga. Assumindo que existem múltiplos pontos de contacto entre o procedimento e o processo ou entre o direito formal e o direito organizatório¹², terá o legislador pretendido que, ainda assim, a integração analógica deveria respeitar sobretudo as suas diferenças.

¹¹ Cit. JOÃO BAPTISTA MACHADO, obra citada, pág. 107.

¹² As normas de organização administrativa ou judiciária referem-se aos organismos tendo em vista o seu momento interno ou estático (a sua estrutura, as suas funções) e as normas de natureza formal reportam ao seu momento externo ou dinâmico (os meios de atuação desses órgãos ou face a esses órgãos). Sobre esta matéria, referindo-se apenas a normas de organização judiciária por contraposição a normas de processo judicial, ver MANUEL A. DOMINGUES DE ANDRADE, in «Noções Elementares de Processo Civil», reimpressão 1993, pág. 14.

O estabelecimento de critérios de semelhança que levem em conta também a natureza das normas poderá justificar-se, em parte, por o direito tributário ser o que se designa de *direito de sobreposição*, isto é, um direito que toma como modelo, critério ou pressuposto factos, atos ou efeitos já regulados para outros fins de direito. Por exemplo, o edifício jurídico-processual da execução fiscal apoia-se nos mesmos alicerces do da execução comum e foi erigido, basicamente, com recurso às mesmas soluções arquitetónicas. Na prática, o aplicador do direito tributário que se deparasse com uma lacuna jurídica poderia ter um problema acrescido se o artigo 2.º citado não existisse: o problema de saber em que lei ou diploma deveria perscrutar, em primeiro lugar, um caso análogo, sabendo que os poderia encontrar em diversas leis ou diplomas subpostos.

A questão duvidosa na interpretação deste artigo 2.º é mesmo a de saber se as normas semelhantes de outras leis ou de outros diplomas ali mencionados devem prevalecer sobre as normas semelhantes de outros lugares do próprio Código de Procedimento e de Processo Tributário. Isto é, sobre as normas que, estando inseridas no mesmo diploma, não se destinam a regular aquele caso.

Creio que do referido dispositivo legal deriva uma preferência pelos lugares paralelos do próprio Código de Procedimento e de Processo Tributário e que só no caso de aí não ser encontrada regulação análoga, se deverá recorrer a normas de outros diplomas. Porque a regulação destes casos noutros lugares do Código tenderão para uma maior proximidade com as situações a que se reporta a falha de regulamentação detetada no mesmo Código. E mal se compreenderia a opção pela aplicação analógica de outros diplomas se no próprio Código estivessem regulados casos paralelos e de natureza semelhante.

Nada obsta, por isso (e salvo melhor entendimento), a que se perscrute noutros lugares do Código o tratamento que foi dado a casos semelhantes, desde que se lhe possa reconhecer natureza semelhante (procedimental ou processual).

E o artigo 2.º citado avança com alguns critérios de dissemelhança que importa observar. Deve-se aferir, desde logo, se a questão omissa é de natureza administrativa ou judicial, porque as leis tributárias contêm, em regra, soluções estruturalmente diversas para as duas situações. No primeiro caso, deve recorrer-se a normas análogas de natureza procedimental e, no segundo caso, a normas análogas de natureza processual.

O caso omissa de que nos ocupamos tem natureza formal e convoca normas de direito processual, porque estão em causa os efeitos de um processo judicial sobre a marcha de determinada ação executiva. Subsiste, porém, a questão de saber se as normas de aplicação supletiva são as normas que regulam os efeitos de uma ação judicial sobre uma decisão administrativa ou as normas que regulam os efeitos de uma ação judicial sobre uma decisão também judicial. Porque as respostas legislativas a estas questões são também diversas.

O que passa, desde logo, por saber se a execução fiscal deve ser considerada um procedimento administrativo ou um processo judicial e se as decisões do órgão de execução fiscal têm natureza administrativa ou natureza judicial.

É desses problemas que trataremos nos capítulos seguintes.

III. A natureza jurídica da execução fiscal

Sumário: 1. Identificação do problema; 2. Metodologia; 3. A inviabilidade do elemento material na qualificação da execução fiscal; 4. Os indicadores formais e orgânicos; 5. A inviabilidade de uma interpretação literal do artigo 103.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, na parte em que atribui «natureza judicial» ao processo de execução; 6. A interpretação do artigo 103.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.

1. O problema da natureza jurídica da execução fiscal é o problema de saber se estamos perante um meio de ação de natureza administrativa ou judicial, ou seja, o de saber se a execução fiscal tem mais afinidades com um *procedimento administrativo* ou com um *processo judicial*.

Sabemos que não estamos perante um *procedimento tributário*, porque nele está incluída apenas a atividade da administração tributária dirigida à declaração de direitos tributários – artigos 54.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária e 44.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Sendo que a atividade desenvolvida na execução fiscal propriamente dita não se dirige à declaração de direitos tributários, mas à cobrança coerciva desses direitos.

É certo que nos dispositivos referidos no parágrafo anterior se inclui também uma parte da «cobrança das obrigações tributárias»¹³. Mas nem a execução fiscal se dirige exclusivamente à cobrança de obrigações tributárias nem a atividade de cobrança envolve apenas a ação coerciva. Tudo indica, de resto, que o legislador se pretendeu referir ali apenas à ação de cobrança (voluntária ou coerciva) de tributos quando esta é feita fora do processo de execução fiscal¹⁴.

Sabemos também que não estamos perante um *processo judicial tributário*, porque nele se inclui apenas o que tiver por função a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária – artigo 96.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Isto é, a defesa dos direitos dos administrados perante atos lesivos desses direitos, como decorre do artigo 95.º da Lei Geral Tributária. Sendo que a execução fiscal propriamente dita não tem por função a tutela de direitos ou interesses dos administrados mas a tutela do interesse patrimonial do Estado credor.

Que a execução fiscal não se compreende entre os meios processuais tributários resulta inequivocamente dos artigos 101.º da Lei Geral Tributária e 97.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Aliás, o que se retira impressivamente da alínea d) do primeiro destes dispositivos e das alíneas n) e o) do n.º 1 do segundo é que a ação desenvolvida execução fiscal

¹³ Cfr. a alínea h) do n.º 1 do artigo 54.º da Lei Geral Tributária e a alínea g) do n.º 1 do artigo 44.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

¹⁴ Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, «Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado», Volume I, Áreas Editora, 6.ª edição 2011, pág. 423.

propriamente dita é uma fonte potencial de atos lesivos, a reclamar meios de reação judicial. Ou seja, meios processuais tributários.

Que a execução fiscal não se integra nem no *procedimento tributário* nem no *processo judicial tributário* resulta, finalmente, do artigo 1.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que coloca a «cobrança coerciva de dívidas exigíveis em execução fiscal» numa terceira categoria, ali autonomizada daquelas duas.

Mas, como é sabido, nem a atividade da administração tributária se desenvolve apenas através de meios procedimentais tributários nem os meios judiciais tributários esgotam o conjunto dos processos judiciais disponíveis na área tributária. Fica, por isso, a questão de saber se a execução fiscal, não sendo nem um *procedimento tributário* nem um *processo judicial tributário*, deve ainda assim ser qualificada como um *procedimento administrativo* ou um *processo judicial* regulado em leis tributárias.

2. A resposta a esta questão passará, em primeira linha, por tentar enquadrar a atividade prosseguida na execução fiscal no exercício da *função administrativa* ou no exercício da *função jurisdicional*. Porque «o procedimento administrativo corresponde ao exercício da função administrativa, ao passo que o processo judicial traduz o exercício da função jurisdicional»¹⁵.

A tarefa não é nada fácil, até porque uma parte da doutrina considera que não é viável uma distinção material das funções em questão¹⁶. Mas a existência de um conteúdo material nuclear do exercício de função jurisdicional parece ter tradução no plano constitucional, ao instituir uma reserva de função jurisdicional do Estado – cfr. artigo 202.º da Constituição da República Portuguesa. E parece que existe também uma «ideia constitucional material da função administrativa» [a prossecução do interesse público no respeito da ordem jurídica – cfr. artigo 266.º, n.º 1, também da nossa lei fundamental]¹⁷. Creio, por isso, que temos aqui uma base de trabalho consistente para falar de um *âmbito material* de cada uma destas funções e que o enquadramento da função prosseguida na execução fiscal na esfera nuclear de uma delas determinará a exclusão da outra.

O eventual insucesso desta demanda determinará o recurso a indicadores formais da atividade administrativa ou jurisdicional. Porque existem formas típicas de conduta administrativa e de atividade jurisdicional e a presença delas poderá indiciar fortemente a natureza da relação jurídica substantiva correspondente. Constituir, por assim dizer, a sua assinatura.

¹⁵ DIOGO FREITAS DO AMARAL, in «Curso de Direito Administrativo», Vol. II, 9.ª reimpressão, pág. 299.

¹⁶ Sobre esta questão, vd. AFONSO RODRIGUES QUEIRÓ, «A Função Administrativa» (in «Estudos de Direito Público», Vol. II, Tomo I, 2000, págs. 88 e seguintes).

¹⁷ SÉRVULO CORREIA, in «ATO ADMINISTRATIVO E ÂMBITO DA JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA», Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Rogério Soares, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Studia Iuridica 61, pág. 1173. O autor adverte não existir uma *reserva de função administrativa*, podendo apenas falar-se, numa perspetiva constitucional, num *conteúdo material da função administrativa* [prossecução do interesse público no respeito pela ordem jurídica, o que supõe (1) a capacidade de iniciativa na prossecução de políticas públicas, (2) o enquadramento jurídico da sua ação e (3) a subordinação a princípios e metas de eficácia e de unidade de ação].

Assim, a ocorrência de atos administrativos¹⁸ pode indiciar a presença de atividade administrativa, porque o ato administrativo será ao menos «um dos filtros através dos quais se detetam as relações jurídicas administrativas» ou até a «forma típica de conduta administrativa independentemente do seu conteúdo sectorial substantivo»¹⁹. Do mesmo modo, a prolação de decisões sob a forma de sentença ou de acórdão revela a presença de atividade jurisdicional. Neste sentido, podemos falar de um *âmbito formal* do exercício das funções correspondentes.

Mas a ação administrativa ou judicial pode também ser surpreendida no encadeamento dos diversos atos que compõem a demanda executiva. O ato administrativo e a sentença podem ser a pronúncia administrativa e judicial por excelência (respetivamente), mas não condensam as funções respetivas. Na maior parte dos casos, a administração tem que seguir um caminho para a determinação do interesse público e o tribunal tem que realizar um conjunto de passos antes de o juiz firmar a sua convicção.

Ao conjunto ordenado de atos e operações que preparam a decisão administrativa se designa de *procedimento* (administrativo). A ação jurisdicional é disciplinada no que se designa de *processo* (judicial).

Sucede que, embora o procedimento e o processo tenham inúmeros pontos de contacto, também revelam diferenças estruturais e que derivam das diferentes finalidades que servem: o procedimento administrativo tem uma estrutura adequada à formação de decisões que conformem a definição do interesse público numa situação individual e concreta, pelo que suporta a iniciativa pública e impulso oficioso, tende para uma relativa informalidade e garante a participação dos cidadãos na conformação desse interesse; enquanto o processo judicial tem uma estrutura adequada à determinação do direito numa contenda entre duas partes, pelo que supõe a iniciativa de uma delas, tende para a divisão dos atos que o compõem em fases estanques e garante o contraditório e a igualdade de tratamento. Numa imagem gráfica, diria que, no procedimento, os interesses envolvidos correm paralelamente para uma decisão que os sintetiza, enquanto que, no processo, os interesses estão em rota de colisão para uma decisão que determina o que deva prevalecer.

A execução fiscal tenderá, então, para uma *natureza formalmente administrativa* se o conjunto organizado de atos e operações que a compõem estiver mais próximo de um procedimento administrativo de primeiro grau. E tenderá para uma *natureza formalmente judicial* se o conjunto organizado de atos e operações que o compõem estiver mais próximo da estrutura de uma ação declarativa.

Finalmente, é possível aludir ao *âmbito orgânico* ou institucional da função administrativa e da função jurisdicional. Porque, do mesmo modo, que a atividade administrativa compete à administração e a atividade jurisdicional compete ao juiz, a direção do procedimento

¹⁸ Refiro-me sobretudo aos aspetos formais que participam na definição o ato administrativo e que concorrem para o seu enquadramento independentemente do seu conteúdo material, relevando especialmente os seguintes: [1.º] decisão (ordem, comando); [2.º] fundamentada em normas autorizam o exercício de poderes jurídico-administrativos; [3.º] dirigida a terceiros; [4.º] e a uma situação individual e concreta.

¹⁹ SÉRVULO CORREIA, *ob. cit.*, págs. 1164 e 1166.

administrativo compete a um órgão administrativo e a direção do processo judicial compete a um órgão jurisdicional.

3. Começamos, então, pela questão de saber se à atividade globalmente exercida na execução fiscal pode ser atribuída *natureza materialmente administrativa* ou *natureza materialmente judicial*.

Creio poder adiantar desde já que não lhe pode ser atribuída *natureza materialmente judicial*.

Porque a atividade globalmente exercida na execução fiscal descreve-se como a execução coerciva de direitos patrimoniais do Estado e esta não interfere com o conteúdo da *reserva da função jurisdicional* a que alude o artigo 202.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

E não interfere com a *reserva da função jurisdicional*, porque a função nela prosseguida não é a de defender os direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos nem a de reprimir a violação da legalidade democrática nem a de resolver conflitos de interesses públicos e privados²⁰.

Na verdade, a função da execução fiscal não é a de defender diretamente os direitos dos cidadãos perante a administração, mas a de efetivar os direitos patrimoniais do Estado-credor – pelo que não está ali em causa o exercício da função jurisdicional do Estado no âmbito da *ordem jurídico-administrativa*. Também não é a de sancionar comportamentos ou condutas – pelo que não está ali em causa o exercício da função jurisdicional do Estado que culmina na *ordem jurídico-criminal*. E não é tampouco a de resolver – a título principal – conflitos de interesses públicos e privados, porque a ação executiva não está orientada para a discussão da existência da obrigação exequenda, mas para a realização efetiva de direitos que não devam ser ali questionados – pelo que também não está ali em causa o exercício da função jurisdicional do Estado que enquadra residualmente na *ordem jurídico-civil*²¹.

Mas também não se pode dizer que a atividade globalmente exercida na execução fiscal tenha *natureza materialmente administrativa*.

Porque a função prosseguida na execução fiscal também não é enquadrável no designado *núcleo essencial da função administrativa*.

Porque não é essencial ao exercício das funções administrativas que seja a administração a impor executivamente aos destinatários o conteúdo das suas decisões²². O que é essencial ao

²⁰ J.J. COMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, in Constituição da República Portuguesa anotada, 3.ª edição revista, pág. 792, para quem a defesa dos direitos e interesse legítimos dos cidadãos aponta diretamente para a *justiça administrativa*; a repressão das infrações da legalidade democrática aponta especialmente para a *justiça criminal* e a resolução dos conflitos de interesses públicos e privados abrange principalmente a *justiça cível*.

²¹ No sentido de que os atos de execução funcionalmente orientados para a cobrança da dívida tributária não contendem com a função jurisdicional em geral pode ver-se, por todos, o Acórdão do Tribunal Constitucional de 2003/02/12 (Ac. n.º 80/2003, publicado no DR. II.ª S, de 2003/03/21, pág. 4526).

²² VIEIRA DE ANDRADE, in «ALGUMAS REFLEXÕES A PROPÓSITO DA SOBREVIVÊNCIA DO CONCEITO DE “ACTO ADMINISTRATIVO” NO NOSSO TEMPO», Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Rogério Soares, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Stvdia Iuridica 61, pág. 1199. Segundo o autor, a execução coerciva por parte da administração «para além de ter um alcance circunscrito a um conjunto cada vez mais limitado de atos impositivos, nem aí deve ser a

exercício das funções administrativas é que a administração possa intervir inovatoriamente nas relações jurídicas respetivas, impondo unilateralmente efeitos de direito administrativo numa situação individual e concreta, o que pressupõe que as suas decisões sejam estáveis e imperativas, mas não necessariamente que à administração seja confiada a sua realização compulsória.

Do ponto de vista funcional, a execução coerciva de direitos patrimoniais do Estado tanto pode ser confiada à administração como aos tribunais. Essa é, basicamente, uma questão de natureza infra-constitucional, que ao legislador ordinário cabe resolver. Pelo que a determinação da entidade que deva exercer essa função não será um problema material, mas um problema normativo.

É neste sentido que aponta, de resto, o artigo 176.º do Código do Procedimento Administrativo ao estabelecer que a satisfação de obrigações decorrentes de atos administrativos podem ser coercivamente imposta pela Administração nos casos e segundo as formas e termos expressamente previstos na lei. Quer dizer, a denominada autotutela executiva da administração terá o âmbito e seguirá os termos que o legislador ordinário determinar.

Significa isto, basicamente, que a componente material de diferenciação das atividades administrativa e jurisdicional não serve como elemento de qualificação da execução fiscal²³.

4. Restam-nos, por isso, os indicadores formais: a natureza formal dos atos da execução; a estrutura formal deste meio processual, globalmente considerado, e a natureza orgânica de quem o dirige.

Sobre a natureza formal dos atos de execução falarei mais detalhadamente no capítulo seguinte. Neste momento, pretendo apenas adiantar que a execução fiscal comporta a realização de verdadeiros atos administrativos que denunciam a formação de relações jurídicas administrativas no seu seio, mas que nem por isso chegam para confirmar a natureza procedimental da execução fiscal. Porque esses atos não são decisões da execução, mas de incidentes administrativos enxertados na execução. A natureza procedimental destes incidentes não confirma a natureza da execução porque eles não se diluem na atividade executiva: enquistam-se dentro da execução, geram espaços de intervenção administrativa que se destacam daquela e mantêm a sua identidade própria.

Pode, de resto, encontrar-se alguma simetria entre esta atividade administrativa e a atividade jurisdicional que a execução também ainda acolhe, quando a reclamação dos atos do órgão de execução fiscal corre no processo executivo. O processo de reclamação apresenta-se ali como um espaço de intervenção jurisdicional previamente delimitado (fase jurisdicional) e que serve

regra, embora possa admitir-se excecionalmente, quando a lei o determine ou, obviamente, em situações de urgência».

²³ Parece ir neste sentido NUNO LUMBRALES («Sobre a promoção da execução fiscal pelos serviços de finanças», *in* Revista do Ministério Público do RS, Porto Alegre, n.º 66, maio-agosto 2010, pág. 249), quando refere que o a execução fiscal cabe essencialmente na vertente de aplicação objetiva da lei que, por ser comum à função administrativa e à função jurisdicional, não indicia nem a presença de uma nem a da outra.

para o opor precisamente ao espaço de intervenção do órgão de execução fiscal (fase administrativa).

Também não se mostra esclarecedora, deste ponto de vista, a análise dos atos mais característicos e significativos abstratamente admitidos na execução fiscal propriamente dita e que compõem a sua tramitação normal (como a penhora e a venda).

A penhora não integra uma decisão propriamente dita, mas um conjunto de operações materiais que nem têm que ser precedidas de uma verdadeira decisão (em processo de execução fiscal, não há um despacho que ordene a realização da penhora, mas apenas um ato que concretiza a penhora). A natureza jurídica da venda em execução tem sido discutida na doutrina, havendo quem defenda que se trata de um ato misto, público em relação ao vendedor e privado em relação ao adquirente²⁴. A nenhum destes atos poderá ser atribuída, à partida, uma natureza tipicamente administrativa ou jurisdicional.

Subsídios mais relevantes para a determinação da natureza do processo executivo poderão ser encontrados na sua estrutura interna.

Como se disse já, na estrutura formal interna do procedimento administrativo e do processo judicial são detetadas grandes diferenças. O procedimento administrativo está globalmente vocacionado para o exercício de poderes de autoridade pela administração pública, visando a determinação do interesse público no caso com respeito pelos interesses dos administrados. A estrutura que melhor se adapta ao procedimento é, por isso, uma *estrutura unilateral*, que permita o seu impulso unilateral pela administração e a convergência de todos os interesses envolvidos no sentido da determinação do interesse público.

O processo judicial está globalmente vocacionado para a resolução de conflitos de interesses através do direito e da lei e com o objetivo único da realização da denominada «paz jurídica». A estrutura que melhor se lhe adequa é, por isso, uma *estrutura bilateral*, que coloque os interesses envolvidos em confronto dialético, para que melhor se possa determinar qual o que deve prevalecer.

Ora, o processo de execução fiscal está fundamentalmente vocacionado para a atuação unilateral do Estado contra o devedor, através de um conjunto de operações materiais que asseguram a realização coativa da prestação em falta. É oficiosamente instaurado e impulsionado, não pode ser susgado senão nos casos expressamente previstos na lei e não admite a discussão sobre a existência ou validade da obrigação exequenda, senão a título excecional. A intervenção dos executados e de terceiros interessados limita-se pela necessidade de assegurar a eficácia e a celeridade dos atos de execução. Pelo que a atividade desenvolvida na execução fiscal se enquadra melhor na atividade procedimental executiva da administração.

²⁴ Sobre esta matéria, Vd. ARTUR ANSELMO DE CASTRO, in «A Acção Executiva Singular, Comum e Especial», Coimbra Editora 1970, pág. 252.

Não é ainda um elemento decisivo para a sua qualificação, porque a estrutura da execução comum é próxima e não se questiona (ainda) a sua natureza judicial. Não é ainda a confirmação de que a execução fiscal tem a natureza de um verdadeiro procedimento, mas é a confirmação de que a atividade executiva pode ser levada a cabo a coberto de um modelo de natureza procedimental.

O maior indicador quanto à natureza jurídica da execução fiscal vem do seu enquadramento orgânico: é que, no atual figurino legislativo, tem competência para instaurar e impulsionar a execução fiscal um órgão da administração tributária.

Não foi sempre assim: no âmbito do Código de Processo das Contribuições e Impostos²⁵, os chefes das repartições de finanças intervinham na execução fiscal sempre na veste de *juiz auxiliar* (e não de dirigente administrativo). Desta expressão se retirava que, mesmo quando as execuções fiscais corriam nas repartições de finanças, o processo corria sob a tutela dos tribunais tributários.

Esta disposição foi suprimida no Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de abril, onde o legislador se escusou ainda tomar posição sobre o papel exercido pela repartição de finanças. Mas no atual Código de Procedimento e de Processo Tributário assume-se claramente que o órgão de execução fiscal é um serviço da administração tributária, isto é, um órgão administrativo no exercício de funções administrativas.

Ora, se o processo de execução fiscal é dirigido por uma entidade administrativa no exercício das suas funções administrativas (um vez que já não lhe são atribuídas funções de juiz auxiliar), podemos concluir que, ao menos do ponto de vista orgânico, tem natureza administrativa. É expeável, por outro lado, que um meio de ação de órgãos administrativos tenha natureza procedimental, por ser o modo de proceder da administração. Sobretudo se se confirma também que a dinâmica executiva se enquadra sem esforço na estrutura dos procedimentos²⁶.

5. É este o momento para convocar a norma contida no artigo 103.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, segundo o qual «*o processo de execução fiscal tem natureza judicial*».

O sentido interpretativo mais evidente desta norma é o de que, a despeito das singularidades do seu regime, o legislador pretende que à execução fiscal seja atribuída natureza judicial no seu todo.

Só que o processo de execução fiscal não poder ter natureza judicial por atribuição. Quer dizer, o legislador ordinário não pode atribuir natureza judicial ao processo, pode apenas formatar

²⁵ Redação do § único do artigo 40.º do C.P.C.I.: «nos processos judiciais, os chefes das repartições de finanças são juizes auxiliares em tudo que não constitua o exercicio próprio da função do Ministério Público e competem-lhes as funções que por este código não sejam atribuídas aos juizes de 1.ª instância. O chefe da repartição de finanças, quando desempenhar as funções de juiz auxiliar, nomeará, sempre que necessário, um funcionário da repartição para representar o Ministério Público».

Ver também o artigo 60.º, n.º 2, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, na redação do Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de abril e da Lei n.º 4/86, de 21 de março.

²⁶ Como refere NUNO LUMBRALES, a execução fiscal «encaixa perfeitamente na categoria dos procedimentos administrativos executivos» (obra e local citados, pág. 239).

um regime processual de que derive essa natureza. Porque não é possível delimitar materialmente o que é judicial sem apelar ao conceito de função jurisdicional. É judicial tudo o que, essencial ou instrumentalmente, derive da função jurisdicional, isto é, esteja funcionalmente ligado aos objetivos prosseguidos pelos órgãos jurisdicionais. E o conceito de função jurisdicional não pode ser moldado pelo legislador ordinário porque está cravado no artigo 202.º da Constituição da República Portuguesa.

Pelo que a pergunta a fazer é a seguinte: porque é que no artigo 103.º citado se anunciou a natureza judicial de um processo com a estrutura equivalente à de um procedimento administrativo executivo, que tem por objeto a cobrança de direitos administrativos, que é dirigido por órgãos administrativos e orientado para a realização e objetivos administrativos (no caso, objetivos do Estado-credor: a cobrança de dívidas ao Estado)?

Por duas razões fundamentais, a meu ver:

A primeira razão prende-se com o facto de a lei ter admitido inicialmente a intervenção imediata de um **órgão judicial** no processo de execução fiscal propriamente dito. Porque, como decorria dos artigos 101.º, alínea d), da Lei Geral Tributária e 97.º, n.º 1, alínea n) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (na redação primitiva) o recurso dos atos praticados na execução fiscal corria no próprio processo de execução fiscal, mesmo quando subisse imediatamente.

Ora, o juiz despacha e decide no processo próprio, que é o processo judicial. Pelo que, se o processo de execução fiscal não tivesse natureza judicial no seu todo e desde o seu início, isto significava que um procedimento administrativo poderia ser classificado e desclassificado como processo judicial, e subordinar-se a regras procedimentais e processuais, em tempos diferentes e sucessivos. O que geraria grandes problemas de compatibilização prática e grave incerteza no enquadramento dos direitos e deveres dos diversos intervenientes processuais.

A segunda razão prende-se com o facto de ao processo de execução fiscal ter servido de modelo um outro **processo judicial**, o processo de execução comum. Isso é particularmente evidente quanto aos atos principais da execução, como a penhora, a intervenção de outros credores e a venda, bem como as frequentes remissões em bloco para a regulação processual civil.

A atribuição de natureza judicial ao processo de execução fiscal tinha, por isso, o alcance de orientar o aplicador do direito para a aplicação supletiva (direta) de normas do Código de Processo Civil. E assegurar, assim, a estreita articulação entre a regulamentação especial introduzida no Código de Procedimento e de Processo Tributário e a regulamentação geral consagrada naquele outro Código, salvaguardando a sua coerência interna.

6. Analisemos a primeira razão.

Desde 2013 que o juiz já não tem intervenção imediata no processo de execução fiscal, nem sequer a título eventual. Porque a Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, atribuiu nova redação aos artigos 101.º, alínea d) da Lei Geral Tributária e artigo 97.º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Dos quais decorre que o juiz só tem intervenção no processo de execução fiscal propriamente dito se a reclamação subir a final. Se a reclamação dever subir imediatamente, o juiz só intervém num apenso próprio, devidamente autonomizado da execução (à semelhança do que sucede com os demais incidentes jurisdicionais).

Quer dizer, a intervenção do juiz na execução só ocorre atualmente se for possível instituir uma **fase administrativa** e uma **fase judicial** da execução.

Isto significa que já não existe, por aqui, fundamento para a atribuição de natureza judicial à execução no seu todo. Só existe fundamento para a atribuição de natureza judicial ao processo de execução fiscal **quando este atinge a fase judicial**.

Analisemos a segunda razão.

Tem sido o próprio legislador, em sucessivas modificações do seu regime, a pôr em causa a coerência interna do sistema. Ao permitir a intervenção na execução de órgãos administrativos diferentes do órgão de execução fiscal, ao instituir a inserção de verdadeiros atos administrativos da execução (material e formalmente administrativos), ao introduzir figuras típicas do procedimento administrativo (como o instituto do deferimento e do indeferimento tácito) e, atualmente, ao permitir a intervenção de órgãos administrativos em determinadas fases de verdadeiros incidentes jurisdicionais. Manifestamente, já não é a coerência interna do sistema que preocupa o legislador, mas a eficiência na cobrança das receitas fiscais.

Isto significa que também já não existe, por aqui, fundamento para a atribuição de natureza judicial à execução no seu todo. Só existe fundamento para enfatizar a **natureza formalmente judicial de determinados atos** praticados na execução fiscal.

Em jeito conclusivo, direi que o processo de execução fiscal sofreu alterações substanciais ao longo dos últimos anos que degradaram a sua natureza material, não se podendo já afirmar que ele tenha, desse ponto de vista, natureza globalmente judicial²⁷.

Não se pode, tão pouco, afirmar que ele tenha natureza globalmente judicial do ponto de vista formal, porque – como veremos – comporta vários atos e procedimentos administrativos no seu seio. O mais que se pode afirmar, portanto, é que na execução fiscal predominam atos que assumem a *forma* de atos judiciais, ainda que sejam *materialmente* administrativos.

²⁷ Como refere MÁRIO AROSO DE ALMEIDA (in «Teoria Geral do Direito Administrativo – O Novo Regime do Código do Procedimento Administrativo», 2015, 3.ª edição, Almedina, pág. 256, nota 404), «com a evolução ocorrida, do Código de Processo das Contribuições e Impostos para o Código de Processo Tributário, e deste para o Código de Procedimento e de Processo Tributário, com todas as revisões de que foi objeto, o processo de execução fiscal foi-se tornando num procedimento cada vez menos jurisdicionalizado».

A afirmação de que «*O processo de execução fiscal tem natureza judicial*», que sobrevive no artigo 103.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, deve, por isso, ser objeto de uma interpretação que leve em conta a atual situação jurídica (interpretação objetiva). E essa interpretação aponta agora no sentido de que o que o legislador pretendeu dizer foi que o processo de execução fiscal comporta uma **fase judicial** e que aos atos normais de execução (instauração, citação, penhora, convocação de credores, venda, entrega de bens, extinção da execução) praticados pelos órgãos da administração tributária se aplicam as **regras formais** dos processos judiciais. Isto é, estão subordinados às mesmas regras formais a que estariam os atos que, na mesma execução, fossem praticados por um juiz.

Na prática, por isso, não releva à determinação das normas subsidiariamente aplicáveis na execução fiscal, a sua natureza global como procedimento ou como processo judicial, mas a **natureza dos atos** e das **lacunas** de que padeça a respetiva regulamentação.

Assim, e por exemplo, às decisões do órgão de execução fiscal que devam ser consideradas atos «normais» de execução (por contraposição a atos praticados em incidentes de natureza administrativa, enxertados na execução), não são aplicáveis subsidiariamente as regras de fundamentação das decisões administrativas/tributárias, mas as regras respeitantes à fundamentação das decisões judiciais (artigo 134.º do Código de Processo Civil). E a audição dos interessados no processo de execução fiscal não decorre do princípio da participação nas decisões administrativas, mas do princípio do contraditório (consagrado no artigo 3.º do Código de Processo Civil).

Torna-se, por isso, particularmente relevante o conhecimento da natureza dos atos da execução.

IV. A natureza jurídica dos atos da execução

Sumário: 1. Atos de trâmite e atos incidentais na execução fiscal; 2. Atos materialmente administrativos e formalmente judiciais; 3. Atos material e formalmente administrativos; 4. Atos material e formalmente judiciais; 5. Atos materialmente judiciais e formalmente administrativos; 6. Conclusão.

1. A execução é composta fundamentalmente por um conjunto de operações materiais necessárias à cobrança coativa de uma prestação. Na execução para pagamento da quantia certa, essas operações traduzem-se fundamentalmente nos atos necessários à instauração da própria execução, à citação do executado, à penhora de bens, à convocação de outros credores, à venda e à entrega de bens, à liquidação e ao pagamento, bem como a própria extinção execução.

Os atos necessários à realização coativa da prestação conformam, por isso, a tramitação normal de qualquer execução e são, por isso designados de **atos de trâmite**, que se confinam nos estreitos limites da ordenação intraprocessual. Representam, por assim dizer, a tramitação necessária à materialização da decisão exequenda.

Todos os demais representam ocorrências extraordinárias que perturbam o normal andamento da execução e, ao menos nesse sentido, podem ser designados enfaticamente de *atos anormais da execução*, atos que cumprem uma função diversa da que acima foi referida porque resolvem questões cruzadas numa execução fiscal em vez de cumprirem a função executiva propriamente dita. O conjunto encadeado de atos destinado a resolver cada uma dessas questões denomina-se **incidente**.

A lei processual tributária não sistematiza adequadamente estes conceitos, nomeadamente o conceito de incidentes. Ainda assim, descortinam-se três categorias fundamentais: as **ações incidentais** (ações destinadas à correr autonomamente em relação ao processo, com vista à resolução de questões jurídicas controvertidas), os **incidentes típicos** (incidentes admitidos no próprio processo de execução fiscal, como os que se referem no artigo 166.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário)²⁸ e os **incidentes atípicos** (categoria residual, que abrange todas as ocorrências que perturbem o andamento normal da execução ou que oponham a este andamento, como a arguição de nulidades ou exceções).

A estas três categorias, julgo adequado adicionar uma quarta, a dos **incidentes administrativos**. Ocorrências que, integrando muitas vezes atos necessários à concretização da prestação pública e tendo sido devidamente tipificados pelo legislador, não podem ser considerados atos normais da execução porque não visam diretamente a cobrança da prestação mas a modificação do direito subjacente.

A regra fundamental instituída no artigo 151.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário foi a de que competia ao órgão de execução fiscal praticar os *atos de execução* (atos de trâmite) e ao tribunal tributário decidir os *incidentes*. Entendia-se mesmo que, na ausência de norma especial que dispusesse em contrário (e havia sempre norma que dispunha em contrário quando estivessem em causa os supra denominados incidentes administrativos), qualquer incidente que fosse suscitado no processo de execução fiscal e que reclamasse uma decisão deveria ser decidido pelo juiz²⁹.

Creio que este entendimento merece ser revisto à luz das recentes alterações.

Fundamentalmente, porque parece ter sido intenção clara do legislador que introduziu as alterações nos artigos 101.º, alínea d), da Lei Geral Tributária e 97.º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, através da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, delimitar claramente uma fase administrativa na execução e obstar à intervenção do juiz no processo nessa fase administrativa.

Mal se compreenderia que o legislador tivesse a preocupação de obstar à intervenção processual do juiz na execução quando estão em causa incidentes incontroversamente

²⁸ A referência no preceito aos embargos de terceiro e ao apoio judiciário reclama revisão urgente, porque já não existe um incidente de apoio judiciário na execução fiscal e o incidente de embargos de terceiro não corre na execução fiscal, mas num apenso – artigo 344.º, n.º 1, do Código de Processo Civil.

²⁹ Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, «Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado», Volume III, Áreas Editora, 6.ª edição 2011, pág. 52.

jurisdicionais, e não tivesse essa preocupação quando está em causa, por exemplo, a arguição de uma nulidade processual praticada por um funcionário do Serviço de Finanças.

Por outro lado, o alargamento sucessivo das competências da administração tributária no processo de execução fiscal (na verificação e graduação de créditos e na anulação da venda) parece indicar que o legislador não pretende que o juiz tenha sempre a primeira palavra quando estão em causa questões incidentais. Ao invés, o que o legislador pretende inequivocamente é que sejam exploradas ao máximo as competências incidentais do Chefe do Serviço de Finanças, entregando a palavra ao juiz apenas quando a controvérsia jurisdicional se torna insanável.

Assim sendo, deve entender-se agora que, quando o legislador atribui ao juiz – no artigo 151.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário – a competência para decidir os incidentes, se está a referir apenas às ações incidentais e aqueles que, por disposição expressa ou por imposição constitucional, lhe estejam reservados, por integrarem o **núcleo essencial do exercício da função jurisdicional**.

Pelo que, quando esteja em causa a arguição de uma nulidade, quer a que decorra de um ato que foi indevidamente praticado, quer a decorrente da omissão da prática de um ato que deveria ser praticado pelos órgãos da administração tributária, se deve entender agora (e ressalvando sempre melhor entendimento) que a mesma deve ser dirigida em primeira mão ao órgão de execução fiscal. Excecionam-se, porventura, as nulidades de conhecimento oficioso, quando sejam detetadas em processo judicial ou em fase judicial da execução.

Pelo que a conclusão a assumir nesta parte é a de que a distinção entre atos da execução e incidentes também já não serve ao nosso desiderato. Impõe-se uma análise mais aguda dos atos de execução.

2. No artigo 103.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária garante-se aos interessados o direito de reclamação para o juiz de execução fiscal dos «*atos materialmente administrativos*» praticados por órgãos da administração tributária nos termos do número anterior. Sendo que os termos utilizados no n.º 1 do mesmo dispositivo foram os seguintes: «*atos que não tenham natureza jurisdicional*».

Significa isto, em primeiro lugar, que os atos praticados pela administração tributária no processo de execução fiscal tendem todos para uma característica comum: são, em princípio atos ***materialmente administrativos***. Sejam ou não atos normais de execução, estejam ou não inseridos em incidentes típicos.

Significa isto, em segundo lugar, que se consideram atos materialmente administrativos os que **não tenham natureza jurisdicional**. Isto é, a natureza materialmente administrativa dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal contrapõe à natureza materialmente jurisdicional dos atos praticados pelo juiz.

Mas o principal significado que se extrai do artigo 103.º citado é outro: é o de que esses atos continuam a ter natureza judicial apesar de não terem natureza jurisdicional. E se não é por

causa das matérias sobre que incidam nem por causa de quem os pratica, só pode ser por causa da sua forma. Ou seja, estes atos, apesar de serem materialmente e organicamente administrativos, subordinam-se às regras formais dos processos judiciais. Isto é, são **formalmente judiciais**.

Já vimos quais são esses atos: são os atos que integram as fases normais da execução, também designados por **atos de trâmite** (os atos necessários à instauração da própria execução, à citação do executado, à penhora de bens, seu registo e apreensão, à convocação de outros credores, à venda e à entrega de bens, à liquidação e ao pagamento, bem como a própria extinção execução).

Deve advertir-se, no entanto, que a administração tributária não pratica na execução fiscal apenas atos *materialmente administrativos* e *formalmente judiciais*: pratica também atos *material e formalmente administrativos*, atos *material e formalmente judiciais* e, atualmente, atos *materialmente judiciais* e *formalmente administrativos*. Vejamos alguns exemplos.

3. A execução não se apoia diretamente numa decisão administrativa que declare o âmbito e o conteúdo da execução, mas na certidão de dívida que para o efeito é emitida e que constitui um *título executivo*. Todas as diligências praticadas pelo órgão de execução fiscal com vista à cobrança da dívida terão por base a **força executiva desse título**.

Há, no entanto, um conjunto de atos praticados na execução fiscal que não assentam na força executiva do título, mas numa **decisão administrativa autónoma**, que define o seu âmbito e conteúdo. Sendo que essa decisão administrativa pode nem ser proferida pelo órgão de execução fiscal.

Estes atos denunciam a existência de verdadeiros procedimentos administrativos enxertados na execução fiscal. Que se destinam, em geral, a introduzir modificações no âmbito objetivo ou subjetivo do vínculo obrigacional estabelecido entre o credor e o devedor. São, por assim dizer, **procedimentos modificativos da obrigação exequenda** inseridos incidentalmente na execução fiscal. Analisemos alguns deles.

3.1. Modificações subjetivas da obrigação exequenda

Em princípio, a execução fiscal só pode ser instaurada contra o devedor que como tal figure no título. A indicação, nas certidões de dívida, do devedor [cfr. artigo 88.º, n.º 2, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário] serve precisamente para delimitar subjetivamente o poder executivo do título, cristalizar os elementos subjetivos da relação jurídica administrativa ou tributária (que, neste último caso, não podem ser alterados nem por vontade do devedor nem por vontade da administração – artigo 36.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária).

Em alguns casos, porém, os elementos subjetivos da obrigação exequenda podem ser modificados já em fase de execução.

É o que sucede quando, na pendência da execução, se opera a **transmissão** da obrigação tributária, nos casos em que esta seja admissível – cfr. artigo 29.º da Lei Geral Tributária. Assim, em caso de sucessão universal por morte do devedor, quem figura como tal na execução a *título originário* é substituído outros devedores, a *título derivado*. O meio de operar a sucessão na obrigação é o incidente de habilitação a que alude o artigo 155.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Através de procedimento administrativo sumário, apura-se o estado do património, a identidade dos herdeiros e a responsabilidade de cada um. A decisão administrativa que habilita os herdeiros para a execução constituirá o *título* de execução contra cada um deles.

Fenómeno equivalente a este (mas que se processa quanto à figura do credor) é o da **sub-rogação** nos direitos da Fazenda Pública na pendência da execução – artigo 41.º da Lei Geral Tributária. A sub-rogação carece de autorização do órgão de execução fiscal e o procedimento respetivo consta dos artigos 91.º e 264.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

A situação mais frequente de modificação dos elementos subjetivos da obrigação exequenda ocorre com o fenómeno da responsabilidade subsidiária, em que aos devedores a *título principal* se juntam novos devedores, a *título acessório*. O meio de apurar a responsabilidade desses devedores que não figuram no título é a **reversão**³⁰. Mas o instituto da reversão não interessa para o nosso estudo, porque o meio adequado para impugnar a decisão respetiva é a oposição à execução fiscal.

3.2. Modificações objetivas da obrigação exequenda

Os elementos objetivos da obrigação exequenda também podem sofrer modificações na fase executiva.

Em princípio, o pagamento voluntário só pode ser efetuado em moeda corrente ou por cheque, débito em conta, transferência conta a conta e vale postal ou por outro meio utilizado pelos serviços de correios ou pelas instituições de crédito que a lei expressamente autorize. Excepcionalmente, admite-se que o devedor se exonere da dívida mediante uma prestação diversa da que era devida. É o que sucede com a **dação em cumprimento** e a **compensação** – artigo 40.º, nºs 1 e 2, da Lei Geral Tributária.

A **dação em cumprimento** em fase executiva efetua-se através de um procedimento específico, regulado nos artigos 201.º e 202.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. A decisão administrativa respetiva cabe ao dirigente máximo do serviço ou ao ministro competente.

A **compensação de dívidas** em fase executiva pode ocorrer por iniciativa da administração tributária ou do devedor, seguindo-se, conforme os casos, o disposto nos artigos 89.º, 90.º e

³⁰ Em casos particulares, o instituto de reversão não serve para alargar a força do título contra pessoas que nele não figuram como devedores mas para substituir o devedor por outro. É o caso de reversão contra o proprietário ou possuidor do bem a que alude o artigo 158.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Consagra-se ali um procedimento simplificado de correção de um erro sobre um pressuposto da obrigação tributária que inquina o título originário.

90.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Neste último caso, a decisão administrativa respetiva cabe ao dirigente máximo da administração tributária.

O princípio da indisponibilidade dos créditos tributários consagrado no artigo 30.º da Lei Geral Tributária impede a concessão de moratórias no pagamento – ver o artigo 85.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Excepcionalmente, admite-se a *suspensão da execução fiscal* até à decisão do pleito em que seja discutida a legalidade da dívida exequenda, considerando-se que os contribuintes têm a sua situação tributária regularizada na pendência desse pleito – cfr. o artigo 169.º, n.º 12, do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Admite-se também o *pagamento em prestações* da dívida tributária – artigo 40.º, n.ºs 1 e 2, da Lei Geral Tributária.

O **pagamento em prestações** em fase executiva efetua-se através de um procedimento específico, regulado nos artigos 196.º a 200.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. A decisão administrativa respetiva cabe ao órgão de execução fiscal ou ao órgão periférico regional.

A **suspensão da execução fiscal** obtém-se também com recurso a um procedimento específico de prestação de garantia idónea ou de dispensa de garantia, regulado nos artigos 52.º da Lei Geral Tributária e 169.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (cfr., em especial o n.º 3 do artigo 169.º citado, onde se refere que o requerimento de suspensão dá início a um «procedimento»)³¹.

Modificação da obrigação exequenda deve também ser considerada a sua extinção por causa diferente do pagamento³².

4. A despeito do que se anuncia no artigo 103.º, da Lei Geral Tributária, o órgão de execução fiscal não pratica na execução apenas atos administrativos ou atos materialmente administrativos: pratica também atos materialmente judiciais.

Porque não podem, a meu ver, ser considerados materialmente administrativos os atos que, não sendo praticados pelo juiz, se destinam exclusivamente a preparar uma decisão jurisdicional ou envolvem, de alguma forma, a decisão pela administração de uma questão jurisdicional.

Um caso de prática de atos material e formalmente judiciais pelo órgão de execução fiscal é a dos **atos de verificação e de graduação de créditos impugnados**, face às alterações introduzidas neste incidente pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro.

Estes atos devem ser considerados *materialmente judiciais*, porque a atividade de verificação de um crédito impugnado visa diretamente a resolução de um conflito de interesses entre

³¹ No sentido de que a decisão que suspende a execução é um ato administrativo ver o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2011/02/02 (processo n.º 08/11, disponível em redação integral in www.dgsi.pt).

³² Ver o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2008/10/01, onde se considerou que «o reconhecimento da prescrição da dívida exequenda pelo órgão de execução fiscal constitui um ato de natureza administrativa» (processo n.º 0744/08, também disponível em redação integral in www.dgsi.pt).

quem o reclama e quem o impugna. Ou seja, é em si mesma *materialmente jurisdicional*. E devem ser considerados *formalmente jurisdicionais* porque decorre expressamente do artigo 246.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário que se lhe aplicam as disposições correspondentes do Processo Civil.

De passagem se dirá que a natureza materialmente jurisdicional do destes atos indica que a atribuição da competência a órgãos administrativos para a sua decisão afronta a reserva da função jurisdicional e que o artigo 245.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, na redação atual, é **materialmente inconstitucional**³³. Teria sido melhor que o legislador tivesse atribuído aos tribunais tributários a competência para decidir da verificação de créditos, em primeira mão, quando existissem impugnações, e para conhecer das reclamações das decisões de graduação de créditos que não tivessem sido impugnados.

5. O **incidente de anulação da venda** tem, em princípio, natureza globalmente jurisdicional, porque se dirige à prolação de uma decisão sobre um conflito de interesses relativamente à manutenção ou alteração do direito de propriedade sobre o bem vendido em execução fiscal. Só assim não será se a anulação da venda for uma mera consequência da procedência de uma ação ou de uma oposição à execução fiscal³⁴.

Assim sendo, os atos nele praticados são também, em princípio, *materialmente judiciais*.

Dispõe, no entanto, o artigo 257.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (na sua redação atual, introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro) que o pedido de anulação da venda deve ser dirigido ao órgão periférico regional da administração tributária, a quem cabe deferir ou indeferir o pedido, ouvidos todos os interessados na venda, no prazo previsto no artigo 60.º da Lei Geral Tributária, cabendo reclamação dessa decisão nos termos do artigo 276.º daquele Código.

Da atribuição da competência a um órgão da administração tributária diferente do órgão de execução fiscal, da remissão para o instituto da audiência prévia em procedimento tributário, e da introdução do regime do ato tácito de indeferimento resulta que foi intenção do legislador enxertar mais um procedimento administrativo no processo de execução fiscal. Porque é dirimido por entidade administrativa e se subordina a regras formais aplicáveis em procedimento tributário. O incidente regulado no artigo 257.º, nºs 4 a 6, do Código de Procedimento e de Processo Tributário é, notoriamente, um incidente orgânica e *formalmente administrativo*.

Da fixação de um prazo máximo de 45 dias para a decisão resulta que estamos perante um procedimento sumário, vocacionado para a resolução de situações de evidente ilegalidade da

³³ Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, «Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado», Volume IV, Áreas Editora, 6.ª edição 2011, pág. 71.

³⁴ «Relativamente aos casos em que a anulação da venda é uma mera consequência da procedência de uma ação ou uma oposição à execução fiscal, a decisão de anulação não envolverá uma apreciação de um conflito de interesses, sendo um mero ato de execução da decisão judicial, em relação à qual não há qualquer obstáculo a que seja praticado pela administração tributária, no âmbito da competência que lhe é atribuída para a prática de atos não jurisdicionais no processo de execução fiscal» - JORGE LOPES DE SOUSA, «Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado», Volume III, Áreas Editora, 6.ª edição 2011, pág. 55.

venda, aferível diretamente a partir da execução e com dispensa de qualquer diligência instrutória.

Está intuída alguma preocupação do legislador em não afrontar o acesso à tutela judicial efetiva, comprimindo a moratória no acesso aos tribunais num prazo particularmente curto. Mas a solução encontrada não deixa de ser desproporcionada quando a questão suscitada não dispense diligências instrutórias e se incompatibilize com respostas sumárias.

A meu ver, o regime descrito é mais uma manifestação do experimentalismo legislativo e da tendência dos últimos anos para a *desjudicialização* e *horizontalização* ou alinhamento das funções jurisdicionais com as funções administrativas. E que gerou uma verdadeira singularidade jurídica porque a legalidade de um ato *materialmente administrativo* e *formalmente judicial* (a venda em execução fiscal) é aferida em primeira mão por um órgão administrativo que, a proferir decisão, será *materialmente jurisdicional* e *formalmente administrativa*.

A **reserva de função jurisdicional** não é incompatível com mecanismos de resolução alternativa de litígios, como decorre do artigo 202.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa. Mas esses mecanismos devem ter natureza voluntária.

A reserva da função jurisdicional também não é incompatível com o diferimento do acesso aos mecanismos de defesa jurisdicional, nomeadamente através da obrigatoriedade da impugnação administrativa junto do superior hierárquico do autor do ato. Mas não há aqui qualquer diferimento do acesso aos mecanismos de defesa jurisdicional, porque o órgão periférico regional pronuncia-se sobre a legalidade da venda em substituição do tribunal. O tribunal só se pronunciará sobre a legalidade da decisão do órgão periférico regional (cfr. o n.º 7 do artigo 257.º citado). Refira-se, adicionalmente, que também não se vê que exista uma relação hierárquica entre o órgão de execução fiscal e o órgão periférico regional, no que tange ao ato da venda. E que o diferimento do acesso dos mecanismos de defesa jurisdicional pressupõe que a impugnação administrativa afaste a imediata lesividade do ato, o que também não sucede no caso.

De todo o exposto decorre que a solução encontrada pelo tribunal se me afigura **materialmente inconstitucional** por violar a reserva da função jurisdicional.

6. Retomando e reforçando a conclusão que inseri na parte final do capítulo anterior, direi que a análise destes atos de execução confirma que a natureza formalmente judicial do processo de execução fiscal sempre foi uma **natureza predominante**, porque o legislador não se coibiu de lhe enxertar verdadeiros incidentes administrativos, quer do ponto de vista material, quer do ponto de vista formal.

Nos últimos anos, a estrutura do processo de execução fiscal propriamente dito sofreu alterações profundas, que reforçaram o papel da administração tributária e acantonaram o papel do juiz em incidentes externos ou num momento processual em que a administração tributária já não tem nenhum papel e que podemos designar agora de numa **fase judicial da execução**.

Também nos últimos anos, a estrutura de determinados atos e incidentes da execução fiscal revelam a intenção legislativa de abandonar o paradigma do modelo formal do processo judicial e de introduzir regras e princípios oriundos do direito procedimental, mesmo em atos e incidentes típicos da execução comum.

Em consequência dessas alterações, o artigo 103.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária deve ser alvo de uma interpretação atualista: deve agora entender-se que o alcance da expressão «*o processo de execução fiscal tem natureza judicial*» é o de atribuir natureza formalmente judicial aos atos normais da execução (atos de trâmite). Isto é, de subordinar estes atos às regras formais dos atos judiciais.

E, assim sendo, a referência à «*natureza dos casos omissos*» no artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário também tem aqui um alcance mais restrito: o de reportar à **natureza formal dos atos de execução**.

Quer dizer, se estiverem em causa atos formalmente judiciais, as insuficiências de regulamentação devem ser superadas com recurso a regras formais aplicáveis a processos judiciais; se estiverem em causa atos formalmente administrativos, deve recorrer-se a regras formais do procedimento tributário ou do procedimento administrativo.

V. A natureza jurídica da reclamação

Sumário: 1. Reclamação, recurso ou ação de impugnação? 2. A dualidade de meios processuais na reclamação; 3. Casos especiais.

1. O Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais atribui aos tribunais tributários competência para conhecer das «**ações de impugnação**» dos atos praticados pela entidade competente nos processos de execução fiscal – seu artigo 49.º, n.º 1, alínea a), secção iii).

A Lei Geral Tributária atribui ao interessado o direito de «**impugnar ou recorrer**» de todo o ato lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, praticado na execução fiscal – seu artigo 95.º, nºs 1 e 2, alínea j).

Todavia, ao aludir a esta forma de processo específica, identifica-a como «**reclamação**» - seu artigo 103.º, n.º 2.

O Código de Procedimento e de Processo Tributário, em vez de esclarecer a questão, contribui para adensar a confusão terminológica. Ao aludir genericamente ao processo judicial tributário, refere-se ao meio de reação contra os atos praticados na execução fiscal como «**recurso**». Mas adiante, na epígrafe da Secção XI do capítulo relativo ao processo de execução fiscal, identifica-o simultaneamente como «**reclamação**» e «**recurso**» (!).

E esta confusão terminológica é um problema porque o legislador não esgota no Código de Procedimento e de Processo Tributário a regulamentação deste meio processual e porque o recurso subsidiário a outras normas ou a outros diplomas, quando não exista norma remissiva expressa, depende – mais uma vez – da *natureza dos casos omissos*.

Se estivermos perante uma **reclamação**, ser-lhe-ão aplicáveis subsidiariamente as regras das *reclamações administrativas* (artigos 191.º e seguintes do Código do Procedimento Administrativo) ou as regras das *reclamações judiciais* de atos de trâmite processual (artigo 157.º, n.º 5, do Código de Processo Civil) ou ainda as regras das *reclamações jurisdicionais* (para o juiz do processo – cfr. artigos 613.º e seguintes).

Se estivermos perante uma **ação de impugnação** ou um **recurso**, ser-lhe-ão aplicáveis – consoante o caso – as regras da *impugnação judicial* ou as regras dos *recursos jurisdicionais* que constam do próprio Código de Procedimento e de Processo Tributário. Mas se o Código de Procedimento e de Processo Tributário não esgotar a sua regulamentação, coloca-se a questão de saber se devemos recorrer subsidiariamente ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos ou ao Código de Processo Civil (ou a ambos, por ordem inversa).

Julgo poder afastar liminarmente a possibilidade de estarmos perante uma reclamação a que sejam aplicáveis subsidiariamente as regras das *reclamações administrativas*. Porque as reclamações administrativas são dirigidas a uma entidade administrativa (normalmente o próprio autor do ato que proferiu a decisão reclamada – artigo 191.º do Código do Procedimento Administrativo) e as decisões respetivas são também decisões administrativas. Enquanto a reclamação das decisões do órgão de execução fiscal são dirigidas a uma entidade judicial e as respetivas decisões têm, inequivocamente, natureza jurisdicional.

Também não se me afigura possível o seu enquadramento nas acima denominadas *reclamações jurisdicionais*. Porque as reclamações jurisdicionais têm por objeto decisões judiciais de um órgão jurisdicional, enquanto a reclamação em causa tem por objeto decisões que podem ser material e/ou formalmente administrativas, tomadas por um órgão da administração tributária (que será o órgão de execução fiscal em alguns casos e o órgão periférico regional noutros – cfr. artigos 103.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária e 149.º, 197.º e 199.º, n.º 9, estes do Código de Procedimento e de Processo Tributário).

As denominadas *reclamações judiciais* de atos de trâmite processual (a que alude genericamente o artigo 157.º, n.º 5, do Código de Processo Civil), tomam como pressuposto a prática de atos por funcionários que se encontram na dependência direta do juiz, o que não sucede com os atos praticados por órgãos da administração tributária.

Estamos, assim, reconduzidos à ação de impugnação e o recurso.

Ora, afigura-se-me perfeitamente lógico que a natureza da reclamação das decisões do órgão de execução fiscal leve em conta a **natureza formal dos atos** que lhe servem de objeto. Isto é, que a natureza formal dos atos sirva para a delimitação interna da natureza da reclamação, do

mesmo modo que a sua natureza material (dos mesmos atos) serve para a sua delimitação externa.

Se estiver em causa um ato lesivo *formalmente administrativo* praticado pelo órgão de execução fiscal ou outras autoridades da administração tributária, a reclamação deverá ser qualificada como verdadeira **ação de impugnação**. Afinal, a única coisa que diferencia estes atos dos demais atos administrativos impugnáveis é terem sido incidentalmente enxertados numa execução.

Se estiver em causa uma decisão *formalmente judicial*, proferida pelo órgão de execução fiscal, a reclamação deverá ser qualificada como um **recurso**. Porque, do ponto de vista formal, funciona como um meio de reação contra uma decisão judicial. De que, se tivesse sido praticado numa execução comum, caberia precisamente um recurso.

2. Significa isto que, mais uma vez, é a natureza dos atos reclamados (isto é, o objeto mediato da reclamação) que vai determinar a natureza das normas a aplicar:

Quando a reclamação serve para impugnar os atos *formalmente administrativos* enxertados na execução, são-lhe aplicadas subsidiariamente as normas de natureza processual que seriam aplicáveis à impugnação destes atos se não tivessem sido praticados na execução.

Quando a reclamação serve para reagir contra outras decisões do órgão de execução fiscal, são-lhe aplicadas subsidiariamente as normas de natureza processual que seriam aplicáveis aos recursos dessas decisões se tivessem sido praticados na execução comum.

Na prática, a solução ora proposta implica que, sob a aparente uniformidade de meios processuais de reação contra atos da execução fiscal se esconde uma **dualidade de meios processuais**. Ou seja, não há um, mas dois tipos de reclamações: as reclamações dos atos formalmente administrativos e as reclamações dos atos formalmente judiciais.

Ou, se quisermos, as reclamações dos atos lesivos praticados na execução fiscal e os recursos das decisões formalmente judiciais dos órgãos de execução fiscal (subitamente, até faz sentido a epígrafe da secção XI do Capítulo II Título IV do Código de Procedimento e de Processo Tributário aludir, cumulativamente, a reclamações e recursos).

3. A natureza atípica de alguns atos processuais que o processo de execução comporta coloca-nos algumas dificuldades adicionais.

Assim, não tendo a decisão de verificação e de graduação de créditos impugnados natureza materialmente administrativa, não caberia reclamação dessa decisão, em princípio, uma vez que o artigo 103.º da Lei Geral Tributária estipula que a reclamação cabe de atos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária.

No entanto, a aplicação deste meio processual decorre de lei especial – artigo 245.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

E parece seguro que, do ponto de vista formal, a reclamação destes atos deve ser sempre configurada como um recurso, porque todo o incidente é regulado pelas disposições do Código de Processo Civil ou do processo judicial tributário – artigo 246.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. O que significa que os atos nele praticados têm natureza formalmente judicial. E o meio de reação contra atos formalmente judiciais deve ser qualificado como um recurso.

No incidente de anulação da venda colocar-se-ia, à partida, um problema semelhante: da decisão respetiva não caberia reclamação, em princípio, uma vez que – no entendimento acima adotado – o incidente tem natureza materialmente jurisdicional.

Mais uma vez, porém, a o recurso a este meio processual foi salvaguardado expressamente pelo legislador – artigo 257.º, n.º 7, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

No entanto, não é possível concluir com segurança que esta reclamação segue os termos das ações de impugnação, porque não está em causa a reação contra uma decisão que deva ser configurada como um ato materialmente administrativo. E também não é possível concluir com segurança que esta reclamação segue os trâmites dos recursos em processo tributário, porque não está em causa um ato formalmente judicial.

A remissão para os termos da reclamação não parece, assim, suficientemente esclarecedora. E na ausência de elementos interpretativos válidos, sou levado a concluir que, onde não existir regulamentação específica (contida na própria norma que regula este incidente no processo tributário ou nos artigos 276.º e seguintes) existe – mais uma vez – uma verdadeira lacuna legislativa, a integrar com recurso a outros lugares do sistema.

VI. Os efeitos jurídicos da reclamação

Sumário: 1. Apresentação do problema e determinação do critério de solução; 2. Os efeitos da reclamação de atos material e formalmente administrativos praticados na execução fiscal – a reclamação como ação de impugnação; 3. Os efeitos da reclamação de atos materialmente administrativos e formalmente judiciais praticados na execução fiscal – a reclamação como recurso; 4. Os efeitos da reclamação de outros atos – casos particulares.

1. Eis-nos chegados ao problema fundamental e que motivou este estudo: o problema de saber que efeitos jurídicos pode, afinal, produzir a reclamação de atos praticados ou decisões proferidas na execução fiscal sobre a própria execução fiscal. Problema que – como já foi referido – deriva da desconstrução do respetivo regime, operada pelas recentes alterações ao dispositivo que o acolhia, o artigo 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. E que nos conduziu a um verdadeiro vazio legislativo, no sentido de que a lei deixou de disciplinar expressamente os termos em que a reclamação interfere com a execução, apesar de não poder derivar da abstinência legislativa a conclusão de que a reclamação nunca interfere com o andamento da execução.

Adverta-se que nunca foi objetivo deste estudo a catalogação e o enquadramento sistemático de todos os possíveis efeitos da reclamação. Não vêm ao caso os possíveis efeitos da reclamação que se refletem diretamente na relação jurídica substantiva (os denominados *efeitos materiais*) e também não vem a propósito o estudo e a análise da globalidade dos seus possíveis efeitos na própria relação jurídico-processual (o conjunto dos denominados *efeitos processuais*). Interessa-nos apenas o estudo dos efeitos da reclamação sobre a marcha da execução fiscal, porque era precisamente este o âmbito da regulação contida no artigo 278.º citado e que as recentes alterações eliminaram.

Já vimos que a resolução deste problema não dispensa o recurso ao raciocínio analógico. E o que há de fundamentalmente distinto entre o raciocínio lógico (silogístico) e o analógico, é que «A conexão, entre os termos a considerar, que o raciocínio analógico constitui pressupõe uma relação de semelhança (ou de correspondência) que como tal, não é suscetível de reduzir-se a uma relação de identidade ou a uma qualquer «igualdade»³⁵. Ou seja, o raciocínio analógico prescinde da *relação de identidade* entre as premissas, porque a semelhança pressupõe uma certa diferença e, simultaneamente, o triunfo do que é semelhante sobre o que é diferente, o estabelecimento de uma *relação de paralogismo* (uma relação que não deriva do que é igual, mas do que é paralelo). E o paralogismo não se obtém sem a mediação do discurso argumentativo, que valoriza o que é semelhante e desvaloriza o que é diferente (por isso se dizendo que a lógica da argumentação não é uma lógica demonstrativa, mas uma lógica valorativa, e que a adesão à argumentação nunca é mera subsunção, mas construção, conversão e comprometimento).

Ora, este processo valorativo não dispensa «um *aliud* exterior (i.é, não analítico) que, como fundamento ou critério específico, justifique a prevalência do semelhante sobre as diferenças ou imponha que se considerem estas irrelevantes»³⁶. Será este critério metodológico que vai permitir efetuar a triangulação entre o caso regulado, o caso omissivo e o ponto do observador. Do mesmo modo que a distância física entre dois locais não impede que devam ser considerados próximos do ponto de vista de quem os observa, as diferentes especificidades de dois casos jurídicos não impedem que devam ser considerados semelhantes para os efeitos jurídicos pretendidos pelo jurista.

Este critério jurídico é-nos fornecido pelo n.º 2 do artigo 10.º, n.º 2, do Código Civil: do qual decorre que a analogia das situações se mede «em função das *razões justificativas* da solução fixada na lei, e não por obediência à mera *semelhança formal* das situações»³⁷. Ou seja, os casos não são semelhantes por existir identidade periférica ou na maioria dos seus componentes constitutivos, mas porque reclamam soluções semelhantes. Do mesmo modo que dois picos não são idênticos para o alpinista porque têm um recorte estético ou uma composição geológica semelhante, mas porque colocam os mesmos desafios e implicam soluções expedicionárias equivalentes.

³⁵ A. CASTANHEIRA NEVES, ob. cit., pág. 248.

³⁶ A. CASTANHEIRA NEVES, ob. e loc. cit.

³⁷ FERNANDO ANDRADE PIRES DE LIMA e JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA, in «Código Civil Anotado», 4.ª edição, revista e atualizada, Coimbra Editora, Volume I, pág. 59.

O artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário contém, se bem interpreto, um critério metodológico adicional de integração de casos omissos, destinado a resolver problemas específicos de sobreposição entre casos-foro ou casos semelhantes (ali considerados em si mesmos e destacados do ordenamento em que se encontram inseridos) expressamente regulados e a salvaguardar a coerência interna do sistema. Dele deriva que a analogia não será então apenas uma *analogia de casos*, mas também uma *analogia de normas*, no sentido de que relevará como caso-foro (ou caso semelhante expressamente regulado) preferencialmente o que estiver inserido no mesmo sistema normativo ou num sistema normativo também ele próximo ou semelhante. A salvaguarda da unidade e coerência do sistema no método de determinação do caso análogo e de consequente superação da lacuna servirá depois como instrumento de validação da solução jurídica encontrada.

Do exposto deriva que, no direito adjetivo tributário, os casos que a lei não preveja expressamente são resolvidos também com recurso à analogia jurídica. Mas também que esta assenta em critérios metodológicos específicos, que me proponho condensar nas seguintes fases fundamentais: (1.ª) aferir se a omissão de regulamentação se verifica no âmbito de atos ou formalidades de um procedimento ou de um processo, ou diz respeito à estrutura e funções da administração tributária ou dos tribunais; (2.ª) aferir se o ordenamento jurídico procedimental ou processual tributário (em primeiro lugar), administrativo ou processual civil (em segundo lugar e conforme os casos), existe norma que trate de casos jurídicos semelhantes; (3.ª) aferir se a solução jurídica indicada nessa norma é juridicamente adequada para solucionar o problema colocado no caso omissos.

Ora, a primeira constatação a fazer ao abordar o problema dos efeitos jurídicos da reclamação é que o caso omissos tem *natureza processual*, porque estão em causa verdadeiros efeitos jurídico-processuais, isto é, a interferência de um processo na dinâmica processual de outro. É bem verdade que este último – o processo de execução – não pode já ser considerado um verdadeiro processo judicial, a não ser na sua dimensão estritamente formal e, mesmo aqui, apenas nos momentos processuais que possam ser alocados à sua «tramitação normal». Deve entender-se, em todo o caso, que tem natureza processual mesmo o regime dos efeitos de um processo judicial sobre o andamento de um procedimento administrativo ou sobre a execução procedimental do ato administrativo impugnado nesse processo judicial, na medida em que o seu regime vise precisamente a salvaguarda dos efeitos da decisão que vier a ser proferida nesse processo judicial.

Daqui decorre desde já que o caso-foro ou caso análogo especialmente regulado deve ser procurado preferencialmente em normas inseridas no ordenamento jurídico-processual tributário (e não no seu ordenamento jurídico-procedimental) e, subsidiariamente, em normas inseridas no ordenamento jurídico-processual administrativo ou civil.

A segunda constatação a fazer é que o problema dos efeitos jurídicos da reclamação sobre o andamento da execução é paralelo ao problema dos efeitos jurídicos de outros processos judiciais tributários sobre o andamento da execução. Em qualquer dos casos está em causa saber se a decisão impugnada, reclamada ou recorrida é suscetível de execução imediata e em que termos. Em qualquer dos casos se coloca o problema de saber quando e em que termos

deve prevalecer o interesse da administração tributária na instauração ou prosseguimento da execução ou o interesse do visado na sua suspensão até ao trânsito em julgado dessa decisão. E em qualquer dos casos a resolução do problema passará por convocar regras e princípios como o da proporcionalidade e da tutela judicial efetiva.

A terceira constatação a fazer é que o problema dos efeitos jurídicos de uma impugnação ou de um recurso sobre o andamento da execução se coloca de maneira diferente quando está em causa uma decisão administrativa e quando está em causa uma decisão judicial. A razão fundamental parece residir no diferente valor que é atribuído a uma decisão administrativa e a uma decisão judicial e aos efeitos específicos que cada uma delas produz.

De lembrar, a este propósito, que a reclamação a que aludem os artigos 276.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário pode ter por objeto decisões que, sendo material e organicamente administrativas, são judiciais do ponto de vista formal. Ou seja, estão subordinadas a regras formais que aplicamos a decisões judiciais e produzem, por isso, os efeitos formais dessas mesmas decisões. É esse o sentido que, na interpretação proposta neste trabalho, deve ser agora atribuído ao artigo 103.º a Lei Geral Tributária quando contrapõe a natureza judicial do processo de execução fiscal à natureza materialmente administrativa dos atos nele praticados por órgãos da administração tributária. E isto significa que, quando esteja em causa a aplicação de regras processuais, estas decisões apresentam maior conexão com as decisões judiciais *tout court* do que com as decisões administrativas.

Deparamo-nos, por isso, com uma dualidade de atos e decisões da execução fiscal (os atos formalmente administrativos e os atos formalmente judiciais). Dualidade que a própria reclamação reflete – na interpretação que aqui seguimos – porque a reclamação de decisão formalmente administrativa equivale a uma impugnação judicial e a reclamação de uma decisão formalmente judicial corresponde a um recurso.

Ora, da analogia de situações deve derivar a analogia de soluções, a menos que a solução prevista para o caso análogo se revele juridicamente inadequada para a aplicação ao caso-tema. Quer isto dizer que, em princípio, deriva da metodologia legal para a superação das lacunas que as decisões da administração tributária na execução fiscal e que devam ser consideradas formalmente análogas às decisões judiciais devem produzir efeitos formais equivalentes; e as decisões da administração tributária na execução fiscal e que devam ser consideradas formalmente análogas às decisões administrativas devem produzir os efeitos formais destoutras decisões.

Não nos deve impressionar o facto de estas decisões não serem decisões de juízes, porque não estão em causa normas que contendam com a organização administrativa ou com a organização judiciária, isto é, regras que disciplinem a organização interna de órgãos inseridos em cada um destes poderes. Estão em causa apenas normas que disciplinam os efeitos formais das decisões.

Também não nos deve impressionar o facto das regras formais dos recursos só deverem ser aplicadas aos recursos de decisões jurisdicionais. O regime de suspensão da execução a que alude o artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário também tem um

âmbito material distinto: só tem aplicação aos processos judiciais tributários que tenham por objeto a legalidade ou a exequibilidade da dívida exequenda (o que nunca acontece com a reclamação, que tem por objeto a legalidade de um ato interno da execução). A verdade é que não está aqui em causa a adaptação de normas que só podem ser aplicadas a processos distintos, mas a aplicação do critério prático-normativo inserido nessas normas, por lhe dever ser estendida a respetiva intencionalidade normativa.

De todo o exposto resulta que a reclamação de atos ou decisões formalmente administrativos(as) praticados(as) em execução fiscal e que deva subir imediatamente deve ter efeitos equivalentes aos da impugnação judicial de decisões administrativas sobre o andamento da execução dessas decisões. E a reclamação de decisões formalmente judiciais proferidas em execução fiscal e que deva subir imediatamente deve ter efeitos equivalentes aos dos recursos de decisões judiciais sobre a exequibilidade dessas decisões.

2. A utilização do critério a que alude o n.º anterior leva-nos a convocar, na determinação dos **efeitos da reclamação de atos formalmente administrativos** praticados em execução fiscal, as regras e os princípios fundamentais que emanam de dispositivos como o artigo 103.º, n.º 4, e 169.º, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário quando esteja em causa a execução de direitos tributários, o artigo 244.º do Código Aduaneiro Comunitário³⁸ quando esteja em causa a execução de direitos aduaneiros e o artigo 50.º, n.º 2, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos quando esteja em causa a cobrança de outras dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público que devam ser pagas por força de ato administrativo, reembolsos e reposições, com as adaptações que, sendo necessárias, sejam também permitidas.

Destas regras se extrai um princípio fundamental em matéria de impugnação judicial de atos administrativos de que derive a obrigação de pagamento imediato de uma quantia certa à administração: o de que a impugnação desses atos **não tem efeito suspensivo** (ou não tem efeitos suspensivo automático) das diligências a realizar com vista à cobrança coerciva dos direitos impugnados. Os tradicionais poderes executivos da Administração autoritária e, em particular, a indisponibilidade dos créditos tributários e aduaneiros (justificados pelo interesse público envolvido na cobrança das quantias necessárias ao funcionamento da máquina estatal) serão as razões que justificam esta especial prerrogativa do Estado.

É claro que a aplicação irrestrita deste princípio se revelaria desproporcionada e, em casos extremos, até inumana. Daí que a lei salogue uma exceção à sua aplicação: a de que a impugnação do ato administrativo suspende a sua execução se existir, for constituída ou for

³⁸ Estabelecido pelo Regulamento (CEE) n.º 2913/92, do Conselho de 12 de outubro de 1992. A substituição do Código Aduaneiro Comunitário (CAC) pelo Código Aduaneiro Modernizado (CAM) através do Regulamento (CE) n.º 450/2008 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de abril de 2008, não chegou a produzir efeitos, porque o Código Aduaneiro Modernizado só iria entrar em vigor em 1 de novembro de 2013 por força do Regulamento (UE) n.º 528/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 12 de junho de 2013. Sendo que, antes disso, foi estabelecido o Código Aduaneiro da União (CAU) pelo Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de outubro de 2013 que, no n.º 1 do seu artigo 286.º, revogou o Regulamento (CE) n.º 450/2008 (que estabelecia o CAM) e, no n.º 2 do mesmo artigo determinou que o Regulamento (CEE) n.º 2913/92 (que estabelecia o CAC) seria revogado em 1 de maio de 2016.

prestada garantia idónea, ou ainda se for reconhecido que esta deva ser dispensada nos termos da lei.

Adaptando estas regras à impugnação de atos formalmente administrativos praticados na execução, a primeira nota a fazer é a de que o seu objeto nunca é o ato administrativo que determinou a execução e que lhe serviu de título executivo, mas o ato administrativo que, após a instauração da execução, modificou a obrigação exequenda. E o que daqui deriva, à luz dos princípios supra indicados, é que a impugnação deste ato nunca poderá pôr em causa o prosseguimento da execução na parte que não é abrangida pela modificação.

Assim, a impugnação do ato que aplicou um crédito do executado na compensação de parte de uma dívida não pode afetar o prosseguimento da execução para cobrança do restante. E a impugnação do ato que fixou o valor a pagar por um dos herdeiros do falecido devedor originário (por a herança já ter sido partilhada) não põe em causa o prosseguimento da execução para cobrança da parte proporcional da dívida que cabe ao outro herdeiro.

A segunda nota a fazer diz respeito ao incidente de prestação de garantia e ao facto – que me parece evidente – de não ser meio adequado à atribuição de efeito suspensivo à reclamação de atos administrativos enxertados na execução. Porque este incidente também tem natureza administrativa, dá origem a uma decisão administrativa e é também impugnado por via de reclamação, que também não tem efeito suspensivo. Assim, o reclamante de decisão administrativa que visse indeferido o seu pedido de suspensão da execução por nova decisão administrativa (designadamente por a garantia que ofereceu não ter sido considerada idónea) teria que interpor outra reclamação dessa outra decisão. Mas, como esta reclamação também não tem efeito suspensivo, também não obstará ao prosseguimento da execução^{39 e 40}.

É certo que do n.º 4 do artigo 103.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário se retira também que o incidente de prestação de garantia corre na impugnação (e não na execução). E é decidido pelo juiz (e não pela administração tributária). É, por isso, um incidente jurisdicional (e não administrativo). Deve entender-se, porém, que só assim acontece se a garantia for oferecida antes da instauração da execução. Em primeiro lugar, porque, depois da instauração da execução, a competência recai mesmo sobre a administração tributária⁴¹; em segundo lugar, porque, depois da instauração da execução, é a administração tributária a entidade melhor colocada para apreciar a idoneidade da garantia. Ora, a reclamação pressupõe sempre a pendência da execução, pelo que a entidade competente

³⁹ Esta segunda reclamação teria subida imediata e seria tramitada como processo urgente – artigo 278.º, n.ºs 3, alínea d), 4 e 6, do Código de Procedimento e de Processo Tributário – mas não obstará à execução da decisão reclamada e, conseqüentemente, ao prosseguimento da execução, mesmo na parte afetada por essa decisão.

⁴⁰ O pedido de isenção da prestação de garantia suspende a execução na pendência do incidente respetivo – **efeito suspensivo provisório** - porque «a isenção da prestação da garantia é um substitutivo dessa prestação, pelo que lhe devem ser atribuídos os mesmos efeitos. (...) No entanto, uma vez decidido o indeferimento do pedido de suspensão, deve aplicar-se o regime daquele n.º 7 do artigo 169.º, procedendo-se à penhora logo que for notificado o despacho de indeferimento» - JORGE LOPES DE SOUSA, «Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado», Volume III, Áreas Editora, 6.ª edição 2011, pág. 218.

⁴¹ Cfr. artigo 199.º, n.º 9, do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Não é aceitável que, depois da instauração da execução da dívida impugnada, um órgão administrativo e um órgão jurisdicional tenham competência concorrente para decidir o incidente de prestação de garantia. Pelo que os artigos 103.º, n.º 4, e 199.º, n.º 9, citados devem ser interpretados de forma articulada. Antes da instauração da execução, a competência recai sobre o tribunal; depois da instauração da execução, a competência recai sobre a administração tributária.

para apreciar, em primeira mão, a idoneidade de uma garantia seria sempre a administração tributária.

Estando em causa um pedido de dispensa da garantia, a idoneidade do meio ainda seria mais flagrante: quem visse negado esse pedido teria que reclamar dessa decisão e, caso pretendesse a atribuição de efeito suspensivo, teria que praticar precisamente o ato cuja dispensa requereu: prestar a garantia.

De todo o exposto decorre que na **execução de direitos tributários**, o único meio adequado à obtenção da suspensão do ato reclamado será a instauração de uma **providência cautelar de suspensão de eficácia desse ato**, fazendo a prova dos requisitos respetivos. De salientar que este é um meio adequado à obtenção da suspensão precisamente porque a providência terá por objeto a suspensão da eficácia de um ato administrativo *tout court*, enxertado na execução fiscal.

Tratando-se da **execução de direitos aduaneiros**, o que decorre do artigo 244.º do Código Aduaneiro Comunitário é que a impugnação ou o recurso destes atos também não tem efeito suspensivo. Por outro lado, o incidente de prestação de garantia a que alude o artigo 199.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário não tem aqui aplicação, agora por disposição expressa – artigo 169.º, n.º 11, do mesmo Código.

O mesmo artigo 244.º prevê um meio autónomo de suspensão da execução: um incidente administrativo a decorrer junto das autoridades aduaneiras, que deverão suspender, total ou parcialmente, a execução dessa decisão caso tenham motivos fundamentados para pôr em dúvida a conformidade da decisão impugnada com a legislação aduaneira ou seja de reचार um prejuízo irreparável para o executado. Em tal caso, as mesmas autoridades aduaneiras deverão subordinar a suspensão da execução à prestação de uma garantia, a menos que se comprove documentalmente que tal pode causar graves dificuldades de natureza económica ou social ao devedor.

É manifesto, no entanto, que este dispositivo só tem aplicação quando esteja em causa a legalidade da dívida aduaneira. É o que resulta do mesmo artigo 244.º quando subordina a decisão de suspender a execução à existência de motivos fundamentados para pôr em dúvida a conformidade da decisão impugnada com a legislação aduaneira. É por isso, de resto, que a competência para a decisão do incidente recai sobre autoridades aduaneiras (melhor apetrechadas tecnicamente para formular o juízo sobre tal conformidade). Ora, a reclamação de atos praticados na execução fiscal nunca tem por fundamento a ilegalidade de uma dívida aduaneira (mesmo quando seja executada uma dívida aduaneira), mas a desconformidade de atos praticados pelo órgão de execução fiscal com a legislação interna (tendo em conta que os atos de execução fiscal se subordinam a regras de direito nacional).

Assim sendo, restará ao interessado, também aqui, instaurar junto do tribunal competente uma **providência cautelar de suspensão de eficácia da decisão reclamada**, como dependência da reclamação. Sendo que, de acordo com o acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário de 2012/10/17, o artigo 244.º do Código Aduaneiro Comunitário não obsta à

suspensão de eficácia do ato impugnado com observância dos requisitos previstos nos artigos 50.º, n.º 2, e 120.º, n.º 6, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (Rec. 0302/10).

Tratando-se da **execução de outras dívidas ao Estado** e a outras pessoas coletivas de direito público que devam ser pagas por força de ato administrativo, reembolsos e reposições, o que decorre da adaptação do artigo 50.º, n.º 2, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos é que a impugnação destes atos também não tem efeito suspensivo.

Como a suspensão só poderia advir da prestação de garantia nos termos da lei tributária e esta não é adaptável a reclamação de atos da execução (pelas razões já acima referidas), restará ao interessado, também aqui, instaurar junto do tribunal competente uma **providência cautelar de suspensão de eficácia da decisão reclamada**, como dependência da reclamação.

3. A utilização do critério a que alude o n.º 1 supra leva-nos a convocar, na determinação dos **efeitos da reclamação de atos formalmente judiciais** praticados pelo órgão de execução fiscal, as regras e os princípios fundamentais dos recursos de decisões jurisdicionais.

As normas que procuramos agora são as que consagram o regime dos efeitos dos recursos.

É comum aludir-se, a este respeito, a três categorias de efeitos: os *efeitos de interposição* [efeito – necessário – de devolução ao tribunal de recurso do poder de decidir ou de rever o decidido (efeito devolutivo) e efeito – eventual – de paralisação da execução da decisão recorrida (efeito suspensivo)], os *efeitos de pendência* [efeito – necessário – de impedir alguns efeitos da decisão recorrida (como o trânsito em julgado)] e os *efeitos de subida* [efeito suspensivo ou não suspensivo da marcha do processo (ou do processo de que depende)]⁴².

No caso, releva destacar dois efeitos: o *efeito de interposição* e o *efeito de subida*.

O regime das reclamações das decisões do órgão de execução fiscal que vigorou até 2015 continha um *efeito de subida* (suspensivo), porque a execução subia com a reclamação que devesse subir imediatamente. Mas o regime de subida atual é **não suspensivo**, porque a execução já não sobe com a reclamação.

No entanto, o Código de Procedimento e de Processo Tributário contém uma disposição que regula o *efeito de interposição* dos recursos das decisões em processo tributário: é o artigo 286.º, n.º 2. Apesar do que se anuncia na sua epígrafe ser o regime de subida («**Subida do recurso**») e de estar enquadrada sistematicamente no momento temporal da subida do recurso («*seguidamente, o processo subirá ao tribunal superior...*»), resulta do seu teor que o que se pretende ali regular é o efeito de interposição, porque a expressão «*efeito meramente devolutivo*» está sempre associada ao *efeito de interposição* (a devolução ao tribunal superior do poder de revogar ou anular a decisão recorrida deriva da interposição do recurso porque é

⁴² Sobre esta matéria, ver JOÃO DE CASTRO MENDES, in «Direito Processual Civil», III.º Vol., edição AAFDL, págs. 149 e seguintes. No mesmo sentido, ver ARMINDO RIBEIRO MENDES, in «Recursos em Processo Civil», 2.ª edição, págs. 177 e seguintes.

a interposição do recurso que impede a formação do caso julgado formal e a consequente imodificabilidade da decisão).

Deste n.º 2 resulta então que o *efeito de interposição* do recurso será, em regra, meramente devolutivo. Ou seja, a interposição do recurso não obsta, em regra, ao prosseguimento da execução. O recurso só terá efeito suspensivo se tiver sido prestada garantia ou se o efeito devolutivo afetar o seu efeito útil.

«São situações de perda de utilidade do recurso, de acordo com a doutrina, todas aquelas em que a execução imediata da decisão pode provocar uma situação irreparável, que acontecerá quando não se possa reconstituir a situação existente, no caso de provimento do recurso.»⁴³.

Ora, o prejuízo irreparável constitui também fundamento da subida imediata na reclamação. É difícil, de resto, enquadrar uma situação de prejuízo irreparável causada pela retenção do recurso que não seja também causada pela execução imediata da decisão recorrida.

Assim sendo, concluo que a reclamação destas decisões, quando deva subir imediatamente por ter sido invocado o prejuízo irreparável, tem, em regra, **efeito suspensivo**, no sentido de que suspende os efeitos da decisão recorrida.

Não tem efeito suspensivo da execução no seu todo porque esta só poderia advir da prestação da garantia nos termos dos artigos 52.º da Lei Geral Tributária e 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário⁴⁴. E já vimos que estes dispositivos não são aplicáveis à reclamação a que aludem os artigos 276.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário, porque não está aqui em causa a legalidade ou exigibilidade da dívida exequenda, mas a legalidade de ato da execução.

4. No encerramento deste tema, justifica-se uma referência muito sumária a dois casos particulares: a reclamação da decisão de verificação e de graduação de créditos e a reclamação da decisão sobre o pedido de anulação da venda.

A reclamação da **decisão de verificação e de graduação de créditos** tem sempre «*efeitos suspensivos*» – artigo 245.º, n.º 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

A expressão «*efeitos suspensivos*» (no plural) é ambígua, sendo mais consentânea com o teor literal a interpretação no sentido de que o legislador pretendeu aludir aos dois efeitos a que acima fiz referência (o *efeito de interposição* e o *efeito de subida*). Ao efeito suspensivo sobre o andamento do apenso das reclamações de créditos (artigo 788.º, n.º 8, do Código de Processo Civil por força do artigo 246.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário) e que decorre da sua «*remessa imediata ao tribunal tributário de 1.ª instância*» contendo a reclamação (*efeito de subida*) acresce a suspensão dos efeitos da própria decisão recorrida na execução fiscal, no sentido de que o produto da venda não pode ser aplicado no pagamento aos credores graduados enquanto não for decidida a reclamação (*efeito de interposição*).

⁴³ JORGE LOPES DE SOUSA, «Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado», Volume IV, Áreas Editora, 6.ª edição 2011, pág. 509.

⁴⁴ Neste sentido JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., pág. 508.

A utilização do processo de reclamação a que aludem os artigos 276.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário para a impugnação da **decisão sobre o pedido de anulação da venda** decorre de lei especial, o artigo 257.º, n.º 7, do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Na falta de norma que o estipulasse especialmente, seria por demais duvidoso que a reclamação fosse meio de impugnação destas decisões, porque a reclamação é meio de reação contra atos *materialmente administrativos* (artigo 103.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária) e a decisão de anulação da venda é *materialmente jurisdicional* (cfr. ponto E.5. supra).

No entanto, e apesar da singularidade deste regime, o legislador não teve o cuidado de disciplinar os seus efeitos. E é por demais duvidoso que possa estender-se à reclamação de especialíssimas decisões *materialmente jurisdicionais* e *formalmente administrativas* o regime geral dos efeitos da impugnação de decisões *materialmente administrativas* sobre a execução fiscal ou o regime geral dos efeitos do recurso de decisões *formalmente jurisdicionais*, face ao disposto no artigo 11.º do Código Civil.

A melhor interpretação deste artigo 11.º vai, porém, no sentido de que não proíbe verdadeiramente a aplicação analógica a normas excepcionais, mas a aplicação analógica que subverta a sua especialidade. «[O] que justifica a analogia em geral justificará também a aplicação analógica de normas excepcionais (...), sempre que a *eadem ratio* da norma excepcional ou o seu regime de exceção se puder afirmar quanto a outros casos não expressamente previstos na norma»⁴⁵. Nada obstará, então, a procurar no ordenamento uma norma paralela que considere e regule os efeitos do recurso de uma decisão com este específico objeto (a anulação da venda executiva) e onde tenham sido ponderados interesses equivalentes. Essa norma existe: é o artigo 853.º, n.ºs 2, alínea c), e 4, do Código de Processo Civil.

Dela resulta que o recurso da decisão que se pronuncie sobre a anulação da venda terá efeito meramente devolutivo.

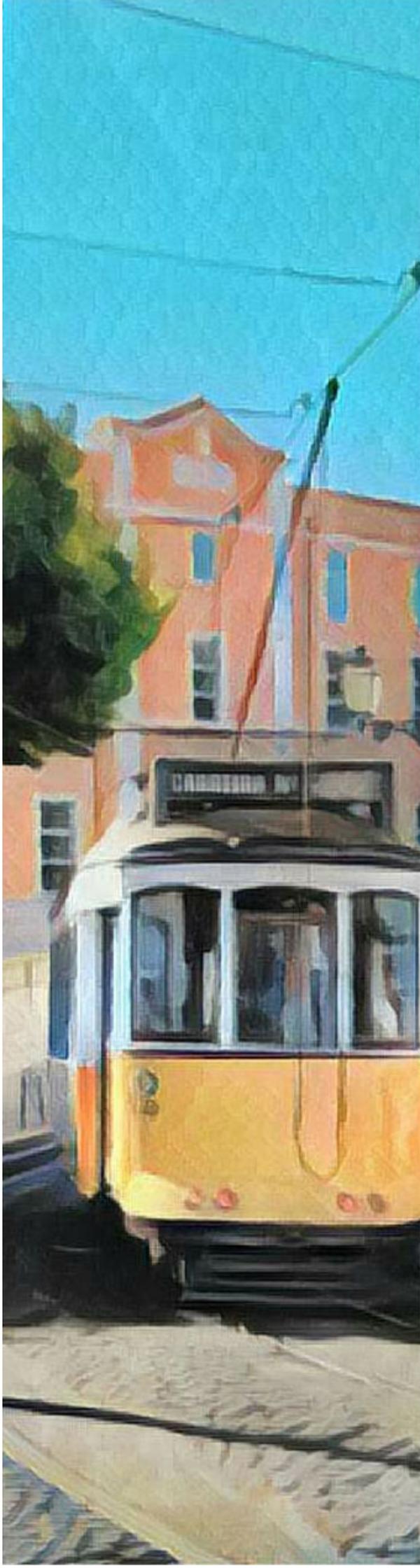
⁴⁵ A. CASTANHEIRA NEVES, *ob. cit.*, pág. 275.

Vídeo da apresentação



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/1j32usik60/flash.html>

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



3.

A tutela cautelar no contencioso da União Europeia

Cristina Flora

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

A TUTELA CAUTELAR NO CONTENCIOSO DA UNIÃO EUROPEIA

Cristina Flora*

1. Introdução;
2. O princípio da tutela jurisdicional efectiva;
3. O direito fundamental à tutela jurisdicional efectiva;
4. A tutela cautelar enquanto exigência do princípio da tutela jurisdicional efectiva;
5. Medidas provisórias decretadas pelo TJ;
6. Requisitos do decretamento de medidas provisórias;
7. A tutela cautelar europeia conferida pelos tribunais nacionais;
8. A jurisprudência do TJ no âmbito da tutela cautelar;
9. Conclusão.

1. Introdução

A tutela cautelar enquanto emanção do princípio da tutela jurisdicional efectiva visa garantir a efectividade do direito durante a pendência do processo, preservando o efeito útil da decisão final. É a urgência da situação que impõe a tutela da efectividade direito e justifica a adopção de medidas ou providências cautelares, ou na linguagem do Tratado, medidas provisórias.

Iniciaremos este trabalho por uma breve referência ao princípio da tutela jurisdicional efectiva na sua dupla dimensão, direito de acção principal e cautelar, evidenciando a sua natureza de princípio fundamental transversal às ordens jurídicas constitucionais dos Estados-Membros da União.

Num segundo momento, passaremos em revista alguns aspectos da tutela cautelar vigente no sistema jurídico europeu, designadamente a adopção de medidas provisórias pelo TJ, suas características e pressupostos.

Por último, analisaremos a legitimidade dos tribunais nacionais para o decretamento de providências cautelares em matérias do direito da união num breve estudo sobre a evolução da jurisprudência do TJ nessa matéria.

2. O Princípio da Tutela Jurisdicional Efectiva

O princípio da tutela jurisdicional efectiva, enquanto princípio fundamental transversal às ordens jurídicas constitucionais dos Estados-membros constitui uma tradição constitucional comum europeia.

* Juíza Desembargadora no Tribunal Central Administrativo Sul (contencioso tributário).

Em Portugal este princípio encontra assento constitucional no art. 20.º da CRP que tem por epígrafe “Acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva”. Trata-se de uma concretização do princípio de Estado de Direito Democrático consagrado no art. 2.º da Constituição que protege os cidadãos contra o poder ao sujeita-lo aos princípios e regras jurídicas, e tem ínsita a ideia de que o Estado tem o dever de garantir a efectivação dos direitos e liberdades fundamentais duplamente: perante terceiros e perante o próprio Estado.

Na nossa Lei Fundamental o princípio da tutela jurisdicional efectiva comporta a dimensão de acesso ao direito (art. 20.º n.º 1) concretizado no n.º 2 [ao estatuir-se que todos têm direito à informação e consultas jurídicas, ao patrocínio judiciário e a fazer-se acompanhar por advogado perante qualquer autoridade] e ainda a dimensão de acesso aos tribunais (n.º 1).

O direito de acesso aos tribunais contempla o direito de acção e assegura o direito ao processo, na sua dimensão da decisão num prazo razoável, processo equitativo, protecção contra os próprios actos jurisdicionais. Por outro lado, o direito de acção abrange quer o processo principal quer o processo cautelar.

No que diz respeito às relações com os administrados, na qual se inclui as relações jurídico-fiscais, o princípio da tutela jurisdicional efectiva encontra assento no art. 268.º, n.º 4 da CRP que dispõe do seguinte modo: “ (...) 4. É garantido aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas.”

Como se pode constatar singelamente da redacção daquele preceito Constitucional, consagrou-se expressamente que o âmbito da tutela jurisdicional inclui a tutela cautelar.

No direito europeu este princípio foi construído e densificado casuisticamente no âmbito da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJ) a partir da tradição constitucional comum aos Estados-membros e dos normativos da Convenção Europeia dos Direitos Humanos (CEDH), designadamente dos seus artigos 6.º e 13.º.

Actualmente este princípio encontra-se positivado no art. 19.º, n.º 1, 2.º parágrafo do Tratado da União Europeia (TUE) que dispõe do seguinte modo: “Os Estados-Membros estabelecem as vias de recurso necessárias para assegurar uma tutela jurisdicional efectiva nos domínios abrangidos pelo direito da União”. Trata-se, portanto, de garantir os meios processuais necessários no âmbito da tutela jurisdicional europeia.

Resulta da jurisprudência do TJ que a tutela jurisdicional efectiva tem sido entendida como uma forma de assegurar o efeito útil do direito da União ao conferir maior solidez, consistência, efectividade aos direitos processuais, bem como, um meio de salvaguardar os direitos subjectivos dos indivíduos. Trata-se de uma evolução no sentido de tratar o princípio numa perspectiva de direito fundamental, o que garante uma maior coerência e segurança jurídica.

Este princípio basilar da ordem jurídica, na sua dimensão de acesso ao direito, visa garantir a todo cidadão europeu o direito que as suas pretensões que derivam do direito da União

possam ser sindicadas junto de um tribunal, e para concretização desse desígnio devem ser assegurados os meios processuais necessários à efectividade do direito e a coerência dos diferentes níveis de protecção judicial no sistema judicial europeu.

3. O direito fundamental à tutela jurisdicional efectiva

O princípio da tutela jurisdicional tem sido tratado numa perspectiva de direito fundamental no âmbito da construção jurisprudencial do TJ garantindo, deste modo, uma maior coerência e segurança jurídica ao ordenamento jurídico europeu.

Com efeito, a jurisprudência do TJ tem reiteradamente afirmado que os direitos fundamentais assentam nas tradições constitucionais dos Estados-membros e nos tratados internacionais aos quais os Estados-membros aderiram (em particular a CEDH) e estão incluídos nos princípios gerais do direito da União.

Com o Tratado de Lisboa o art. 2.º do TUE dispõe que a União Europeia funda-se em diversos valores que são comuns aos Estados-membros, designadamente o respeito pelo Estado de direito e pelos direitos do homem e consagra-se que do direito da União fazem parte os direitos fundamentais garantidos na CEDH e “tal como resultam das tradições constitucionais comuns aos Estados-membros” (cfr. n.º 2 art. 6.º do TUE).

Por outro lado, a União Europeia aderiu à CEDH (cfr. n.º 2 art. 6.º do TUE) e consagra-se que do direito da União fazem parte os direitos fundamentais garantidos na CEDH (n.º 3), reconhecendo os direitos, liberdades e os princípios enunciados na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, conferindo-lhe o mesmo valor jurídico que os Tratados (art. 6.º, n.º 1, do TUE).

Portanto, o princípio da tutela jurisdicional efectiva que vinha sendo acolhido pela jurisprudência do TJ encontra-se hoje consagrado no art. 47.º Carta sob a epígrafe “Direito à acção e a um tribunal imparcial”, enquanto direito fundamental da União Europeia.

Sublinhe-se que a tutela cautelar no âmbito do direito europeu, tal como no nosso direito interno, é uma exigência do princípio da tutela jurisdicional efectiva, pois não basta que o ordenamento jurídico garanta ao cidadão europeu o direito de acção (tutela jurisdicional), impõe-se ainda que essa tutela seja efectiva, que se realize.

Conforme resulta dos artigos 6.º (Direito a um processo equitativo) e 13.º da CEDH (Direito a um recurso efectivo) a tutela cautelar é considerada parte integrante do direito fundamental a uma tutela jurisdicional efectiva. Estamos, pois, perante o direito fundamental dos cidadãos europeus a uma tutela jurisdicional efectiva.

4. A tutela cautelar enquanto exigência do princípio da tutela jurisdicional efectiva

A efectividade da tutela do direito impõe que a decisão proferida no âmbito de um processo não seja meramente simbólica, formal, que redundaria em injustiça, mas antes que mantenha

a sua plena eficácia até à prolação da decisão final (tutela definitiva) e por essa razão pode ser necessário a adopção de medidas ou providências cautelares com esse objectivo (tutela provisória).

A justiça quer-se eficiente e célere, porém a sua lentidão é uma realidade europeia que transcende a nossa ordem jurídica fiscal nacional. A tutela cautelar é essencial, quer no âmbito do direito interno dos Estados-Membros, quer no direito europeu.

Com efeito, actualmente, também o TJ se debate com o problema da lentidão na prolação de decisões face ao aumento de números de processos entrados anualmente e, por conseguinte, a tutela cautelar assume-se como imperiosa na tutela efectiva dos direitos derivados do da União.

Deste modo, a tutela cautelar tem por finalidade evitar que os efeitos da violação do direito europeu se consolidem na pendência da acção principal por força do decurso do tempo, e portanto, visa regular com carácter provisório a situação objecto do litígio, garantindo, deste modo, os direitos e interesses legítimos das partes na pendência da acção.

Em suma, a efectividade da tutela jurisdicional importa, necessariamente, a dimensão cautelar do direito de acção, visando preservar o efeito útil da decisão final prevenindo o *periculum in mora*, garantindo a efectividade, a plenitude do direito.

5. Medidas provisórias decretadas pelo TJ

Analisando a finalidade da tutela cautelar europeia podemos dizer que esta assume uma dupla dimensão, por um lado, visa garantir, com carácter provisório, o respeito pela legalidade europeia objectiva durante a pendência da acção principal, e por outro lado, visa também a efectividade dos direitos subjectivos dos cidadãos garantindo a preservação do efeito útil da decisão final.

As medidas provisórias que podem ser adoptadas pelo TJ incluem uma medida tipificada, suspensão de eficácia do acto (art. 278.º do TFUE) e medidas provisórias não tipificadas (art. 279.º do TFUE).

Em regra, os recursos interpostos para este tribunal não têm efeito suspensivo da decisão recorrida, porém, o tribunal pode ordenar a suspensão do da execução do acto impugnado quando considere que as circunstâncias assim o exigem (art. 278.º do TFUE). Deste modo, o **efeito suspensivo do recurso** é uma excepção, cuja aplicabilidade depende da análise que o TJ faça das circunstâncias concretas. **Trata-se de uma medida provisória tipificada.**

A suspensão da execução do acto impugnado visa evitar a verificação de danos irreparáveis que a execução mediata do acto poderá provocar. Na verdade, apesar da anulação do acto impugnado na decisão final, podem-se produzir efeitos na pendência da acção, de tal modo irreversíveis e irreparáveis que colocam em causa a efectividade da tutela do direito violado, originando uma decisão final vazia de eficácia que redunde em injustiça.

Por outro lado, o TJ pode ainda adoptar **medidas provisórias necessárias** nas causas em que se encontrem submetidas à sua apreciação (art. 279.º do TFUE). Os contornos específicos do caso concreto são determinantes para se aferir da adopção da medida cautelar adequada, trata-se de **medidas provisórias não tipificadas**.

As medidas cautelares podem ser **negativas** (conservatórias do *status quo* ante, como por exemplo a suspensão de eficácia do acto impugnado) ou **positivas** (antecipatórias do pretensão, que provisoriamente satisfaçam a pretensão do autor).

O TJ pode adoptar, portanto, medida provisória tipificada negativa [a suspensão do acto impugnado (art. 278.º do TFUE)], bem como medidas provisórias não tipificadas positivas [as que sejam necessárias (art. 279.º do TFUE)].

Deste modo, a adopção de medidas provisórias constitui uma faculdade conferida ao TJ que as pode adoptar casuisticamente visando a conservação do efeito útil da decisão final, evitando danos irreversíveis e irreparáveis durante a pendência da acção, e deste modo, que se consolidem os efeitos da violação do direito europeu.

6. Requisitos do decretamento de medidas provisórias

Da jurisprudência do TJ resultam os seguintes requisitos materiais do decretamento de medidas provisórias:

- urgência (*periculum in mora*);
- aparência do bom direito (*fumus boni iuris*);
- ponderação dos interesses em conflito.

A Urgência (*periculum in mora*) ocorre quando o não decretamento da medida provisória possa causar um prejuízo grave e irreparável pela perda do efeito útil da decisão durante a pendência da acção.

A aparência do bom direito (*fumus boni iuris*) consiste num exame provisório e sumário das expectativas de êxito da acção principal que pode ser positivo (juízo que acredite na probabilidade da procedência da acção) ou negativo (a pretensão de fundo, à primeira vista, não parece desprovida de fundamento).

Uma vez verificados aqueles dois requisitos para o decretamento das medidas provisórias (*fumus boni iuris* e *periculum in mora*) haverá que ponderar as vantagens e desvantagens que derivam da adopção ou não adopção da medida face à decisão de procedência ou improcedência da acção principal, ou seja ponderação dos interesses em conflito.

Verificados aqueles três requisitos cumulativos, poderão ser adoptadas medidas provisórias na pendência da acção principal, de acordo com as regras processuais constantes dos respectivos regulamentos do Tribunal de Justiça, Tribunal Geral e do Tribunal da Função Pública.

7. A Tutela Cautelar Europeia conferida pelos Tribunais Nacionais

A questão de saber se os tribunais nacionais podem adoptar medidas cautelares quando estão em causa direitos ou interesses legítimos derivados do direito da União não poderia deixar de ter resposta afirmativa, posto que, e desde logo, os Tratados que estão na base da União Europeia conferem aos tribunais nacionais a natureza de “Tribunais Europeus Comuns”.

Aos tribunais nacionais cabe a competência para tutelar os direitos e interesses derivados do direito da União, a par da tutela conferida pelo TJ, ou seja, não há qualquer relação hierárquica entre estes dois órgãos jurisdicionais, mas antes de cooperação. O juiz nacional é um juiz europeu, aplica não só o direito interno do seu Estado, mas também o direito da União Europeia.

No âmbito da justiça europeia importa ter sempre presente o princípio do primado do direito da União e o princípio do efeito directo e a sua articulação com o princípio da autonomia institucional e processual dos Estados-Membros.

O princípio da autonomia institucional e processual [Acórdão *Rewe*, Caso C-33/76, de 16 de Dezembro de 1976] postula que compete à ordem jurídica interna de cada Estado-membro definir as jurisdições competentes e regular as formas processuais quando estão em causa direitos derivados da União. Por conseguinte, de acordo com este princípio os tribunais dos Estados-Membros se regem pela lei de processo nacional, ainda que estejam no âmbito de aplicação do direito europeu.

Decorre desse princípio que cabe aos tribunais nacionais a protecção dos direitos derivados do direito da União, garantindo a sua efectividade, abrangendo, deste modo, por força do princípio da tutela jurisdicional efectiva, os meios processuais necessários à adopção de medidas cautelares.

Porém, ao princípio da autonomia institucional são impostos limites, uma vez que este princípio não pode colocar em causa a eficácia dos princípios do primado e da aplicação directa. O direito processual nacional não pode fazer distinções entre pretensões dos particulares que tenham por fundamento o direito europeu das pretensões com fundamento no direito nacional (**princípio da equivalência**), não pode impedir ou dificultar o exercício de um direito fundado no direito da União (**princípio da efectividade**).

O primado do direito europeu que deriva dos Tratados impõe ao juiz nacional o dever de desaplicar no caso concreto qualquer norma de direito interno que se mostre desconforme com o direito europeu (Acórdão *Costa vs Enel*, C- 65/64 de 15/07/1964) e independentemente da norma de direito interno ser anterior ou posterior ao direito da União (Acórdão *Simmmenthal* de 1978, C-106/77, de 9 de Março de 1978).

O princípio do efeito directo permite aos particulares invocarem junto dos tribunais nacionais as disposições legais de direito europeu contra actos administrativos e normas de direito nacional que se mostrem desconformes com aquele, e surge pela primeira vez em 1963 na jurisprudência do TJ no caso *Van Gend em Loos* que decidiu que: “o art.º 12.º deve ser interpretado no sentido de que produz efeitos imediatos e atribui direitos individuais que os órgãos jurisdicionais nacionais devem tutelar”. No caso *Simmmenthal* de 1978 (C-106/77, de 9

de Março de 1978) o TJ estabeleceu que compete às jurisdições nacionais assegurar a protecção jurídica dos particulares decorrente do efeito directo do direito europeu.

Portanto, a cada Estado-Membro compete estabelecer as regras processuais de forma a garantir os direitos individuais dos cidadãos que derivam dos Tratados, que podem ser invocados face ao efeito directo do direito europeu, cabendo ao juiz nacional garantir a tutela jurisdicional efectiva desses direitos (*Acórdão Van Gend & Loos*, C-26/62, de 05/02/1963)

Por último, sublinhe-se que o juiz, na aplicação do direito nacional, deve fazer uma interpretação conforme o direito europeu evitando, deste modo, a sua desaplicação – estamos perante a **interpretação conforme o direito da união** que surge em 1984 na jurisprudência do TJ no caso *Von Colson et Kamann* - Caso C-13/83, de 10 de Abril de 1984. Ou seja, no caso da norma fiscal comportar vários sentidos possíveis, e se um desses sentidos estiver em conformidade com o direito da união, é esse o que o juiz deve adoptar, evitando deste modo, a desaplicação da norma fiscal nacional.

8. A Jurisprudência do TJ no âmbito da tutela cautelar

É no **acórdão *Factortame*** [C- 213/89, de 19 de Junho de 1990] que o princípio do primado no âmbito da tutela cautelar é tratado pela primeira vez. Afirmando-se a obrigatoriedade do afastamento da norma de direito interno que seja um obstáculo ao decretamento de medidas cautelares que garanta a plena eficácia da decisão final que vier a ser proferida, a plena eficácia do direito europeu (**actos nacionais incompatíveis com o direito europeu**).

Na questão originariamente formulada não estava em causa o afastar ou não de uma norma de direito interno desconforme com o direito europeu, mas a inexistência de qualquer norma de direito interno que possibilitasse conceder uma tutela cautelar decorrente do direito da União. Por outras palavras, naquele caso inexistia norma de direito interno que possibilitasse a adopção de medida cautelar.

Neste contexto, foi formulada uma questão prejudicial junto do TJ por um tribunal britânico para aferir da possibilidade dos tribunais nacionais ordenarem medidas provisórias quando estivessem em causa direitos conferidos pelo direito europeu, ainda que essa possibilidade não estivesse prevista nas normas processuais do direito interno, como sucedia no caso em apreço.

O tribunal nacional decidiu suspender a instância e colocar uma questão prejudicial ao TJ sobre a compatibilidade do acto impugnado com o direito europeu.

O que resulta da jurisprudência *Factortame* é que a tutela cautelar no âmbito do direito europeu é prosseguida pelos tribunais nacionais através da aplicação das normas processuais de direito interno [princípio da autonomia institucional e processual] e se o direito processual interno não permite ao juiz nacional garantir provisoriamente em sede cautelar o primado e eficácia imediata do direito europeu deve afastar essas normas de direito interno [princípio do primado na tutela cautelar - *Acórdão Factortame*].

Segue-se-lhe o **acórdão Zuckerfabrik** [C-143/88 e C-92/89, de 21 de Fevereiro de 1991] em que estava em causa a concessão de uma medida cautelar negativa: a suspensão de um acto administrativo de execução do Regulamento (CEE) n.º 1914/87 do Conselho, de 2 de Julho de 1987 (o pagamento de uma quotização de “reabsorção especial no sector do açúcar”). **A tutela cautelar neste acórdão situa-se no plano da protecção dos particulares contra actos nacionais de execução de actos de Direito europeu inválidos.**

Com efeito, importa ter presente que enquanto no acórdão *Factortame* estavam em causa **actos nacionais incompatíveis com o direito europeu** (*in casu*, lei do Reino Unido)¹, no acórdão Zuckerfabrik estava em questão a **execução de actos nacionais de execução de actos de direito europeu** (*in casu*, Regulamento (CEE) n.º 1914/87 do Conselho, de 2 de Julho de 1987). A diferença qualitativa dos actos em causa demonstra uma clara evolução na construção jurisprudencial da tutela cautelar².

No acórdão *Zuckerfabrik* o TJ deixa claro que o tribunal nacional tem o poder de suspender a execução de actos nacionais de execução de actos de direito europeu, cuja validade esteja a ser sindicada, pese embora resulte do acórdão *Foto-frost* [C-314/85, de 22 de Outubro de 1987] que apenas o TJ tem competência para declarar inválido um acto de direito europeu³.

Por outro lado, naquele acórdão o tribunal especifica quais os **requisitos de concessão da medida cautelar** (*in casu*, a suspensão do acto administrativo de execução do regulamento).

O **1.º Requisito** exigido é a convicção de que existem sérias dúvidas acerca da validade do regulamento da união em que se baseia o acto administrativo impugnado (*fumus boni iuris*).

Este requisito pressupõe que o TJ não se tenha pronunciado sobre a questão da validade, e portanto, incumbe ao tribunal nacional remeter essa questão a este Tribunal, e desse modo, a medida deve ter um carácter provisório, ou seja, vigora até a decisão sobre a validade.

¹ Parágrafo 19 *Zuckerfabrik*: chama à colação a jurisprudência *Factortame* na qual estava em causa um reenvio de interpretação, e no parágrafo 20: “A tutela provisória assegurada perante os órgãos jurisdicionais nacionais pelo direito comunitário não pode variar consoante se discuta a compatibilidade de disposições do direito nacional com o direito comunitário ou a validade de actos comunitários de direito derivado, desde que, em ambos os casos, a impugnação se baseie no próprio direito comunitário.”

² Parágrafo 16, *Zuckerfabrik*: “Quando a execução administrativa de regulamentos comunitários incumbe às instâncias nacionais, a tutela judicial garantida pelo direito comunitário comporta o direito de as pessoas contestarem, de forma incidental, a legalidade desses regulamentos perante o juiz nacional e de levar este a submeter questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça.”

³ Parágrafo 17, *Zuckerfabrik*: “Esse direito ficaria comprometido se, na expectativa de um acórdão do Tribunal de Justiça, único competente para declarar a invalidade de um regulamento comunitário (ver acórdão de 22 de Outubro de 1987, Foto-Frost, n.º 20, 314/85, Colect., p. 4199), uma pessoa não pudesse, estando preenchidas determinadas condições, obter uma decisão de suspensão susceptível de paralisar, no que a essa pessoa respeita, os efeitos do regulamento em causa;”

Parágrafo 18 *Zuckerfabrik*: “Como sublinhou o Tribunal no acórdão de 22 de Outubro de 1987, Foto-Frost, (...) o reenvio prejudicial de apreciação de validade constitui, tal como o recurso de anulação, uma modalidade de fiscalização da legalidade dos actos das instituições comunitárias. Ora, no âmbito do recurso de anulação, o artigo 185.º do Tratado CEE confere ao recorrente a faculdade de pedir a suspensão da execução do acto impugnado e ao Tribunal de Justiça a competência para decretá-la. A coerência do sistema de tutela provisória exige, portanto, que o juiz nacional possa igualmente decretar a suspensão da execução de um acto administrativo nacional baseado num regulamento comunitário cuja legalidade é posta em causa.”

Por outro lado, devem ser respeitados os requisitos para a concessão de medidas provisórias previstas para os recursos interposto para o TJ [actualmente previstas no art. 278.º e 279.º do TFUE] de acordo com o princípio da aplicação uniforme do direito da União⁴.

O **2.º Requisito** é a existência de urgência, ou seja, o requerente deve correr o risco de sofrer um prejuízo grave e irreparável na pendência da acção (*periculum in mora*)⁵.

O **3.º Requisito** diz respeito ao interesse da União que deverá ser devidamente considerado pelo tribunal nacional (ponderação dos interesses em conflito)⁶.

Outra linha jurisprudencial surge com o **acórdão Atlanta** [C- 465/93, de 9 de Novembro de 1995] em que, tal como o acórdão Zuckerfabrik, a tutela cautelar também se situa no plano da protecção dos particulares contra actos nacionais de execução de actos de direito europeu inválidos, mas já não está em causa a concessão de uma medida cautelar negativa, mas antes positiva.

Com efeito, no acórdão *Atlanta* a medida cautelar adoptada é positiva, torna provisoriamente inaplicável o Regulamento (CEE) n.º 404/93 do Conselho, de 13 de Fevereiro de 1993, e portanto, permite a emissão de certificados suplementares de importação de bananas de países terceiros até a decisão definitiva a proferir no reenvio de validade do Regulamento.

Ao longo de toda a fundamentação no acórdão *Atlanta* faz-se apelo à jurisprudência anterior em matéria de adopção de medidas cautelares, designadamente aos acórdãos *Factortame* e *Zuckerfabrik*⁷ e vem-se precisar as **condições de decretamento de medida cautelar quanto está em causa a impugnação da validade de um Regulamento:**

⁴ Parágrafo 26 *Zuckerfabrik*: "(...) aplicação uniforme é uma exigência fundamental da ordem jurídica comunitária; implica, portanto, que a suspensão da execução de actos administrativos baseados num regulamento comunitário, embora sujeita às regras processuais nacionais, no que respeita, designadamente, à apresentação e à instrução do pedido, dependa, em todos os Estados-membros, pelo menos de requisitos de concessão uniformes."

⁵ Parágrafo 28, *Zuckerfabrik*: "resulta da jurisprudência assente do Tribunal de Justiça que as medidas de suspensão da execução de um acto impugnado só podem ser tomadas se forem urgentes, ou seja, se forem necessárias e se se pretender que produzam efeitos antes da decisão de mérito, a fim de evitar que a parte que as solicita sofra um prejuízo grave e irreparável."

Parágrafo 29, *Zuckerfabrik*: "No que respeita à urgência, esclareça-se que o prejuízo invocado pelo requerente deve ser susceptível de se concretizar antes de o Tribunal de Justiça poder pronunciar-se sobre a validade do acto comunitário impugnado. Quanto à natureza do prejuízo, como já por várias vezes foi decidido pelo Tribunal, um prejuízo puramente pecuniário não pode, em princípio, ser considerado irreparável. Todavia, compete ao órgão jurisdicional que deva conhecer das medidas provisórias examinar as circunstâncias de cada caso concreto. Para tanto, deve apreciar os elementos que lhe permitam determinar se a execução imediata do acto que é objecto do pedido de suspensão seria susceptível de provocar ao requerente prejuízos irreversíveis e impossíveis de ser reparados no caso de o acto comunitário ser declarado inválido."

⁶ Parágrafo 30, *Zuckerfabrik*: " (...) deve tomar em conta o interesse da Comunidade em que esses regulamentos não sejam afastados sem garantias sérias. Parágrafo 31 – "(...) deve verificar, em primeiro lugar, se o acto comunitário em causa não ficaria, na falta de imediata aplicação, privado de qualquer efeito útil.". Parágrafo 32: "Quando a suspensão da execução for susceptível de provocar um risco financeiro para a Comunidade, o órgão jurisdicional nacional deve igualmente poder impor ao requerente a prestação de garantias suficientes, como a caução ou o depósito à ordem do tribunal."

⁷ Parágrafo 27: " (...) no âmbito do recurso de anulação, o Tratado não autoriza apenas o Tribunal de Justiça, no artigo 185.º, a ordenar a suspensão da execução do acto impugnado, mas também lhe confere, no artigo 186.º, o poder de ordenar as medidas provisórias necessárias."

Parágrafo 28: "A protecção provisória que os órgãos jurisdicionais nacionais devem assegurar aos particulares, nos termos do direito comunitário, não pode variar consoante estes últimos peçam a suspensão da execução de um acto administrativo nacional adoptado com base num regulamento comunitário ou a concessão de medidas provisórias corrigindo ou regulamentando em seu benefício situações ou relações jurídicas controvertidas."

- ✓ Para além da convicção de que existem sérias dúvidas acerca da validade do Regulamento [Zuckerfabrik] o tribunal nacional deve indicar, “no momento de decretar a medida provisória, as razões porque considera que o Tribunal de Justiça será levado a declarar a invalidade desse regulamento.” – parágrafo 36; devendo ter em consideração “o alcance da margem de apreciação que, à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça, deve ser reconhecida às instituições comunitárias segundo os sectores em causa.” – parágrafo 37;
- ✓ Parágrafo 44: “A este respeito, o órgão jurisdicional nacional deve ter em conta o prejuízo que a medida provisória pode ocasionar ao regime jurídico instituído por esse regulamento em toda a Comunidade. Compete-lhe tomar em consideração, por um lado, o efeito cumulativo provocado no caso de um grande número de órgãos jurisdicionais decretarem também medidas provisórias por fundamentos análogos e, por outro, a especificidade da situação do requerente que o diferencie dos outros operadores económicos em questão.”

O Pressuposto novo relativamente à jurisprudência Zuckerfabrik que podemos retirar da jurisprudência do *Atlanta* é que o órgão jurisdicional nacional deve respeitar as decisões do Tribunal de Justiça ou do Tribunal de Primeira Instância sobre a legalidade do regulamento ou um despacho em processo de medidas provisórias com vista à concessão, a nível comunitário, de medidas provisórias similares⁸.

Por fim, no que diz respeito aos requisitos do decretamento de medida cautelar na jurisprudência *Atlanta* (parágrafo 51) estabelece-se que “só podem ser decretadas por um órgão jurisdicional nacional:

- se esse órgão jurisdicional tiver sérias dúvidas sobre a validade do acto comunitário e se, no caso de a questão da validade do acto impugnado não ter sido ainda submetida à apreciação do Tribunal de Justiça, esse mesmo órgão jurisdicional lha reenviar;
- se houver urgência no sentido de que as medidas provisórias são necessárias para evitar que a parte que as solicita sofra um prejuízo grave e irreparável;
- se o órgão jurisdicional tomar em devida conta o interesse da Comunidade;

Parágrafo 30: “(...) o artigo 189.º do Tratado deve ser interpretado no sentido de que não exclui o poder dos órgãos jurisdicionais nacionais de decretarem medidas provisórias corrigindo ou regulamentando situações jurídicas ou relações controvertidas a respeito de um acto administrativo nacional baseado num regulamento comunitário que é objecto de um reenvio prejudicial para apreciação da sua validade.”

⁸ Parágrafo 46, *Atlanta*: “Na apreciação das condições de concessão da medida provisória, o órgão jurisdicional nacional é obrigado, nos termos do artigo 5.º do Tratado, a respeitar o que foi decidido pelo órgão jurisdicional comunitário quanto às questões que lhe foram submetidas. Assim, quando o Tribunal de Justiça tiver negado provimento a um recurso de anulação do regulamento em causa ou declarado, no âmbito de um reenvio prejudicial para apreciação de validade, que a análise das questões prejudiciais não revelou a existência de elementos susceptíveis de afectar a validade desse regulamento, o órgão jurisdicional nacional já não pode decretar medidas provisórias ou deve pôr-lhes termo, salvo se os fundamentos de ilegalidade alegados perante esse órgão jurisdicional foram diferentes dos fundamentos de anulação ou dos fundamentos de ilegalidade que o Tribunal de Justiça rejeitou no seu acórdão. A mesma conclusão impõe-se se o Tribunal de Primeira Instância, num acórdão transitado em julgado, tiver negado provimento a um recurso de anulação do regulamento ou julgado improcedente uma excepção de ilegalidade.”

— se, na apreciação de todas estas condições, o órgão jurisdicional nacional respeitar as decisões do Tribunal de Justiça ou do Tribunal de Primeira Instância sobre a legalidade do regulamento ou um despacho em processo de medidas provisórias com vista à concessão, a nível comunitário, de medidas provisórias similares.”

Em suma, apenas verificados os pressupostos *supra* enunciados é que o TJ admite que se possa tornar provisoriamente inaplicável um Regulamento, enquanto medida provisória aplicável.

9. Conclusão

Com esta exposição tivemos o propósito de realçar a dimensão fundamental do princípio da tutela jurisdicional efectiva no âmbito do direito europeu enquanto princípio transversal às ordens jurídicas dos Estados-Membros, em especial no que diz respeito à tutela cautelar.

O acesso ao direito do contribuinte europeu enquanto cidadão da União assume por vezes contornos complexos face ao direito processual de cada um dos Estados-Membros, porém os limites que a jurisprudência do TJ tem traçado constitui uma garantia fundamental pelo respeito dos direitos derivados da União.

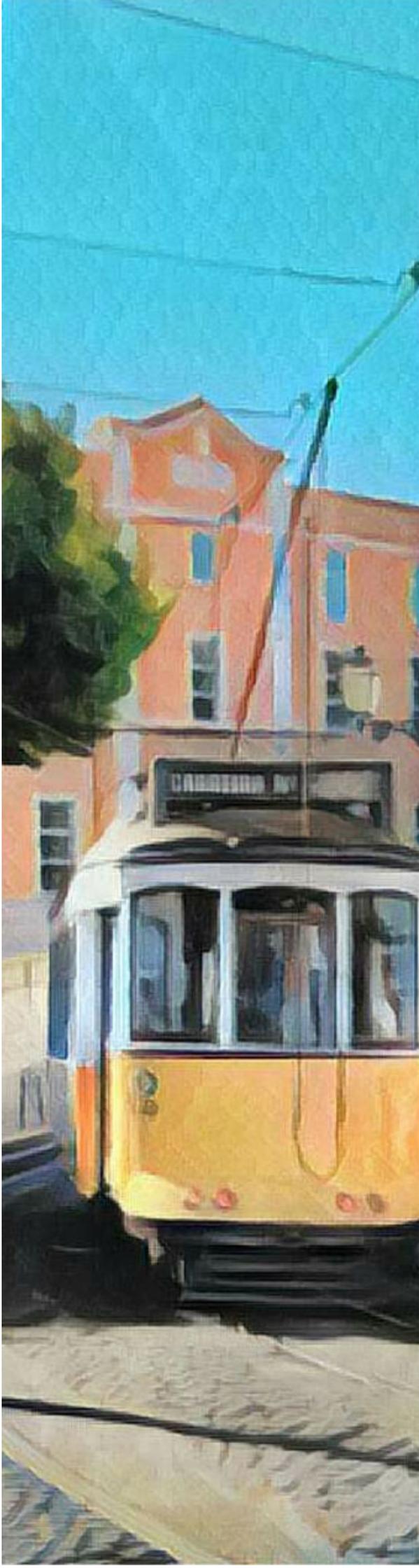
Se a tutela cautelar deve ser conferida *prima facie* pelos tribunais nacionais com respeito pelos pressupostos da sua adopção que resultam da evolução jurisprudencial do TJ, daqueles não é exclusiva, pois também os vários tribunais que compõem o TJUE podem adoptar medidas provisórias para garantir a efectividade do direito de acção.

Em suma, podemos afirmar que a arquitectura do sistema jurisdicional europeu visa, em última instância, conferir ao cidadão europeu a efectividade da tutela jurisdicional na sua dimensão de direito fundamental, sem a qual a construção europeia não poderia dignamente se consolidar.

Vídeo da apresentação



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/93g17whqd/flash.html>



4.
**Regime do arresto
e embargos de
terceiro no
processo
tributário, à luz
do código de
processo civil
- algumas notas**

Rui Pinto

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

REGIME DO ARRESTO E EMBARGOS DE TERCEIRO NO PROCESSO TRIBUTÁRIO, À LUZ DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL - ALGUMAS NOTAS

Rui Pinto*

§ 1º Introdução.

1. Caracterização preliminar e contextualização normativa dos dois meios processuais. A) Caracterização. B) Arresto e embargos de terceiro no contexto normativo do procedimento e processo tributário. 2. Sequência do estudo.

2º Regime do arresto.

1. Legitimidade, fundamentos, objeto, procedimento e efeitos no regime processual civil. 2. Regime processual tributário. A) Arresto a favor da administração tributária em processo judicial tributário: especialidades. B) Arresto a favor da administração tributária em execução fiscal: especialidades e remissão.

3º Regime de embargos de terceiro: análise do regime processual tributário em esboço comparativo com o regime processual civil.

1. Introdução. 2. Legitimidade e objeto. A) Legitimidade; qualidade de terceiro. B) Fundamentos: ato ofensivo e direito incompatível. C) Pedido repressivo e pedido preventivo. 3. Procedimento. A) Pressupostos processuais e procedimento (aspetos gerais). B) Procedimento: impulso processual. C) Procedimento: reparação ou contestação e subida; efeitos da subida. D) Procedimento: decisão imediata ou prosseguimento para julgamento e sentença.

§ 1º Introdução.

1. Caracterização preliminar e contextualização normativa dos dois meios processuais.

A) Caracterização.

O presente estudo tem por objeto apresentar e refletir sobre o regime dos embargos de terceiro e do arresto no processo tributário, tendo por pano de fundo o processo civil.

Em comum, estes meios processuais apresentam terem por objeto mediato a titularidade ou a posse nos termos de direitos patrimoniais, reais ou creditícios – assim, o direito de propriedade ou um direito de crédito sobre outrem. Mas se os primeiros libertam a titularidade, o segundo restringe o exercício das respetivas faculdades.

Efetivamente, os *embargos de terceiro*, nos termos dos artigos 342º ss. CPC, constituem uma ação incidental de impugnação de um ato processual – judicial ou de uma entidade administrativa (*maxime*, agente de execução, órgão de execução fiscal) – que haja ofendido direito ou posse de terceiro; em termos simples, um meio de defesa contra “atos de apreensão de bens”, como os da penhora ou do próprio arresto. Por seu lado, o *arresto* é uma providência cautelar conservatória da garantia patrimonial de um credor, mas antecipatório dos efeitos da ulterior penhora, conforme os artigos 403º ss. CPC e 619º ss. CC.

* Professor Auxiliar da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

Por isso, se os embargos de terceiro são um instrumento do direito constitucionalmente garantido no artigo 20º nº s 1 e 4 e 268º nº 4 CRP de defesa contra atos do Estado que constrojam esses direitos ¹, o *arresto* constitui um meio de salvaguarda da utilidade de uma futura ação executiva, nos termos do artigo 20º nº 4 CRP.

B) Arresto e embargos de terceiro no contexto normativo do procedimento e processo tributário.

I. O Código de Procedimento e de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei nº 433/99, de 26 de outubro, admite expressamente a possibilidade de **arresto** por parte da **Administração Tributária**, mas também do **sujeito passivo** em três contextos processuais.

O primeiro contexto é em sede de “processo judicial tributário”, antes da execução fiscal.

O “processo judicial tributário”, de acordo com o artigo 96º CPPT, “tem por função a tutela plena, efectiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária”, titulados pelo sujeito passivo de ato de procedimento tributário por algum dos fundamentos do artigo 88º CPPT, em impugnação, *por ex.*, da liquidação dos tributos, da fixação da matéria tributária, quando não dê origem a liquidação, ou dos atos administrativos tributários de apreciação da legalidade do ato de liquidação. Portanto, é constituído pelas *vias de impugnação da atividade da Administração Fiscal perante um tribunal competente*.

Ora, na pendência desse processo judicial de impugnação, a **Fazenda Pública** pode, ao abrigo do artigo 135º, nº 1, al. a), CPPT, lançar mão de duas *providências cautelares avulsas*: o arrolamento e o arresto, além da providência de antecipação de prova, ao abrigo dos artigos 97º, nº 1, al. I) e 136º, nº 1 CPPT.

Por seu turno, o **sujeito passivo** – contribuinte e de demais obrigados tributários – ao abrigo do princípio enunciado no nº 1 do artigo 95º CPPT pode requerer qualquer uma das “*providência cautelares de natureza judicial*” que ao caso sejam cabíveis, ao abrigo do artigo 97º, nº 1, al. i), CPPT (além da *antecipação de prova*, nos termos da al. I) do mesmo número).

Para elas rege, em termos gerais, o disposto no artigo 147º, nº 6, CPPT: o requerente deve **invocar e provar** “o fundado receio de uma lesão irreparável do requerente a causar pela actuação da administração tributária e a providência requerida”² e segue-se,

¹ Pois não se esqueça que se trata de atos materiais de execução de decisões judiciais ou, mais amplamente, de títulos executivos; *melhor*: atos de execução de direitos já declarados em justo título.

² Este nº 6 não se aplica às normas de direito comunitário: para estas valem os artigos 23º e 24º do Código Aduaneiro Comunitário, segundo JORGE LOPES DE SOUSA, *CPPTanot. e com.* III, 2011, 592-593. Por outro lado, naquilo que não caiba no seu âmbito – *maxime*, por ausência de lesão irreparável - será de permitir ao contribuinte que possa lançar mão das providências cautelares previstas no artigo 120º CPTA, segundo o mesmo AUTOR, a pp. 596 da obra citada.

com as adaptações necessárias, o **procedimento** da intimação para um comportamento nos nºs 3 e 4 do artigo 147º CPPT³.

Ora, e sem prejuízo do eventual suspensivo do procedimento e dos atos tributários, por petição de impugnação judicial, nos termos do artigo 103º, nº 4, CPPT, não se exclui um cenário em que o sujeito passiva requeira arresto de bens do Estado, nos termos gerais do artigo 391º CPC, conjugado com o artigo 112º, nº 2, CPTA (cf. regras de subsidiariedade das als. c) e e) nº 1 do artigo 2º CPP), *caso já tenha havido pagamento voluntário*, para garantir o seu crédito à restituição⁴.

O segundo contexto é o do artigo 31º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, aprovado pelo Decreto-Lei nº 413/98, de 31 de dezembro (RCPITA), e que surge a montante daquele, em sede de inspeção tributária e aduaneira. No respetivo nº 1 pode ler-se que “Em caso de justo receio de frustração dos créditos fiscais, de extravio ou deterioração de documentos conexos com obrigações tributárias, a administração tributária deve propor as providências cautelares de arresto ou arrolamento previstas no Código de Procedimento e de Processo Tributário”⁵.

O terceiro contexto é já o da pendência da execução fiscal, i.e., na execução coerciva deduzida contra o devedor, principal ou subsidiário, seu sucessor ou garantes (cf. artigo 153º CPPT), pelo órgão fiscal de execução fiscal ou pelo Ministério Público (cf. artigo 152º LPPT) de uma das dívidas por tributos ou coima arroladas no artigo 148º CPPT, com base num título executivo conforme ao artigo 162º LPPT.

Ora, determina o artigo 214º CPPT que “Havendo justo receio de insolvência ou de ocultação ou alienação de bens, pode o representante da Fazenda Pública junto do competente tribunal tributário requerer arresto em bens suficientes para garantir a dívida exequenda e o acrescido, com aplicação do disposto pelo presente Código para o arresto no processo judicial tributário”.

Portanto, a Fazenda Pública pode obter a antecipação dos efeitos da penhora por meio do arresto.

Exemplo: “No âmbito do processo tributário o arresto (preventivo) tanto pode ser requerido antes da instauração da execução, como na pendência do processo executivo (cfr.artºs.136 e 214, nº.3, do C.P.P.Tributário), admitindo a lei o pedido de arresto mesmo no âmbito do procedimento tributário de inspeção, enquanto

³ Quando não se possam aplicar ou sejam insuficientes essas regras da intimação para um comportamento valem, subsidiariamente, as regras do CPTA segundo JORGE LOPES DE SOUSA, *CPPTanot e com* III cit., 598.

⁴ Outras providências cabíveis neste artigo 147º, nº 6, são, por ex., a antecipação da devolução do imposto pago ao Estado e a suspensão provisória da execução fiscal – medidas, respetivamente, antecipatória e conservatória. Ver, JORGE LOPES DE SOUSA, *CPPTanot e com* III cit., 597 e 602.

⁵ “2 - A propositura das providências cautelares previstas no número anterior tem por base informação contendo: a) A descrição dos fatos demonstrativos do tributo ou da sua provável existência; b) A fundamentação do fundado receio de diminuição das garantias de cobrança do tributo; c) A relação de bens suficientes para garantir a cobrança da dívida e acrescido, com a indicação do valor, localização e identificação de registo predial ou outras menções que permitam concretizar a descrição”.

medida cautelar que visa garantir o pleno exercício da função inspectiva da A. Fiscal (cfr.artº.31, do R.C.P.I.T.)” (TCA-Sul 21-5-2013/Proc. 6620/13 (JOAQUIM CONDESSO)).

II. Quanto a **embargos de terceiro** na *Execução fiscal das dívidas arroladas no artigo 148º* a lei processual tributária admite *embargos de terceiro* se suceder que a *penhora* nos termos dos artigos 215º ss. CPPT venha a ser subjetivamente ilegal, i.e., recaia sobre bens e direitos de quem não é executado. Mas deve ser notado que esses embargos também podem ser opostos a *arresto ilegal*, decretado nomeadamente ao abrigo do artigo 214º CPPT:

Efetivamente, os artigos 166º, nº 1, al. a) e 167º CPPT prevêm expressamente os embargos de terceiro como incidente da instância de execução fiscal, sendo que o meio tem lugar, nos termos do nº 1 do artigo 237º, “Quando o **arresto**, a **penhora** ou qualquer outro ato judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens ofender a posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular um terceiro, pode este fazê-lo valer por meio de embargos de terceiro”.

A seu tempo veremos o sentido e o alcance desta norma.

2. Sequência do estudo.

O estudo que agora nos ocupa visará, sobretudo, abordar o regime próprio dos *fundamentos e tramitação tanto do arresto* como *dos embargos de terceiro* previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário, tendo como fundo o regime subsidiariamente aplicável do Código de Processo Civil (cf. artigo 2º, al. e), CPPT). Atenção particular merecerá a fase inicial dos embargos de terceiro, incluindo o seu efeito suspensivo.

O casuísmo jurisprudencial será, durante e após a abordagem teórico, o complemento ilustrativo e demonstrativo necessário para a didática do tema.

2º Regime do arresto.

1. Legitimidade, fundamentos, objeto, procedimento e efeitos no regime processual civil.

I. Como é sabido, o arresto civil é uma *providência cautelar especificada, de apreensão judicial de bens* (cf. nº 2 do artigo 391º CPC), requerida por *qualquer credor* contra o *seu devedor* ou contra *terceiro adquirente de bens do devedor* se judicialmente impugnada a transmissão, com a função de evitar a perda da garantia patrimonial do seu crédito (cf. artigos 391º, nº 1, 392º, nº 2, correspondentes aos artigos 619º, nº 1 e 2, CC). *Qualquer crédito* pode ser assim acautelado.

O arresto é decretado *verificados dois fundamentos ou requisitos*, enunciados tanto no artigo 391º CPC, como no artigo 619º, nº 1, CC: (i) titularidade de um direito de crédito e (ii) justificado receio de perda de garantia patrimonial. Por aqui se vê a função de conservação desta providência cautelar.

Essas condições devem ser *alegadas e provadas pelo credor requerente* (documentalmente e/ou em audiência) conforme o nº 1 do artigo 392º CPC e o nº 1 do artigo 393º CPC, salvo

nos casos especiais do arresto contra tesoureiros ou quaisquer funcionários ou agentes do Estado ou de outras pessoas coletivas públicas e do arresto de bem que foi transmitido mediante negócio jurídico quando estiver em dívida, no todo ou em parte, o preço da respectiva aquisição (cf. nºs 1 e 3 do artigo 396º): nestas eventualidades o credor fica dispensado de provar o justo receio de perda da garantia patrimonial. Trata-se, todavia, e como é próprio das providências cautelares, de uma prova por verosimilhança ou *summaria cognitio*: *aparência do bom direito e probabilidade séria de perigo de dano*.

Se for decretado o arresto usar-se-ão, por força do nº 2 *in fine* do artigo 391º e do artigo 622º CC, dos regimes de efetivação da apreensão sobre os bens relacionados no requerimento (v.g., de penhora de imóveis) e dos efeitos da penhora da *ineficácia relativa dos atos de disposição* em relação ao requerente do arresto, por força dos artigos ⁶. Por isso, qualificámos o arresto como uma *providência antecipatória da penhora*.

II. No plano procedimental o arresto apresenta o traço distintivo de ser decretado *inaudita altera parte*: “Examinadas as provas produzidas, o arresto é decretado, sem audiência da parte contrária, desde que se mostrem preenchidos os requisitos legais”, dita o artigo 393º nº 1 CPC.

A apreensão dos bens tem lugar de imediato, e só após a sua realização é o devedor notificado da decisão que a ordenou, conforme o artigo 366º, nº 6, CPC.

Uma vez notificado, nos termos da citação, segundo o mesmo nº 6 *in fine*, o requerido poderá, em alternativa, e nos termos do artigo 372º CPC, aplicável por força do artigo 376º CPC, *interpor recurso do despacho ordinatório* do arresto “quando entenda que, face aos elementos apurados, ela não devia ter sido deferida” ou *exercer o seu direito ao contraditório por oposição*, quando pretenda alegar fatos ou produzir meios de prova não tidos em conta pelo tribunal e que possam afastar os fundamentos da providência ou determine a sua redução, seguindo-se depois, os artigos 367º e 368º”. A decisão será, respetivamente, ou uma nova decisão ou um complemento e parte integrante da que inicialmente foi proferida nos termos do artigo 372º, nº 3, CPC.

Entretanto, o credor teve 30 dias, contados do trânsito em julgado, para *instaurar a ação principal*, ónus estatuído no artigo 373º CPC. A providência pode caducar ainda tanto por *razões de mérito* (improcedência da ação principal, extinção do direito acautelado), como por *omissão processual* o processo estiver parado mais de 30 dias) mas o arresto, dado antecipar a penhora, conhece uma causa adicional: “no caso de, obtida na ação de cumprimento sentença com trânsito em julgado, o credor insatisfeito não promover execução dentro dos dois meses subsequentes, ou se, promovida a execução, o processo ficar sem andamento durante mais de 30 dias, por negligência do exequente”, conforme o artigo 395º CPC.

⁶ Lê-se nesse artigo 622º CC que “1. Os atos de disposição dos bens arrestados são ineficazes em relação ao requerente do arresto, de acordo com as regras próprias da penhora. 2. Ao arresto são extensivos, na parte aplicável, os demais efeitos da penhora.”

2. Regime processual tributário.

A) Arresto a favor da administração tributária em processo judicial tributário: especialidades.

I. Passemos agora ao arresto a favor da administração tributária em sede de processo judicial tributário, a propósito do já referido artigo 135º, nº 1, CPPT.

Esse preceito é acompanhado no direito substantivo pelo artigo 51º LGT determina que:

1 - A administração tributária pode, nos termos da lei, tomar providências cautelares para *garantia dos créditos tributários em caso de fundado receio de frustração da sua cobrança* ou de destruição ou extravio de documentos ou outros elementos necessários ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários.

2 - As providências cautelares devem ser proporcionais ao dano a evitar e não causar dano de impossível ou difícil reparação.

3 - As providências cautelares consistem na apreensão de bens, direitos ou documentos ou na retenção, até à satisfação dos créditos tributários, de prestações tributárias a que o contribuinte tenha direito.

E, ainda, pelo artigo 31º RCPITA segundo o qual:

1 - Em caso de *justo receio de frustração dos créditos fiscais*, de extravio ou deterioração de documentos conexos com obrigações tributárias, a administração tributária deve propor as providências cautelares de arresto ou arrolamento previstas no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Ora, desde logo deve ser notado que o artigo 135º, nº 1, CPPT pretende *restringir as providências cautelares admissíveis* a favor da administração tributária apenas àquelas que ele mesmo autoriza; essas “são [as] admitidas”, não outras. Já vimos que são o arrolamento e o referido arresto, que o CPPT lei qualifica como “processos de ação cautelar” (epígrafe do Capítulo III do Título III).

No caso do arresto, na ausência de regulação especial, **aplica-se-lhe o disposto no Código de Processo Civil, conforme o artigo 139º CPPT. Trata-se de uma importantíssima regra de subsidiariedade que não podemos perder de vista.**

II. Nos termos do corpo do nº 1 do artigo 136º CPPT têm **legitimidade ativa** para requerer o arresto o Estado / Fazenda Pública por meio de seu representante (cf. artigo 136º nº 1 CPPT) contra o devedor originário do tributo, devedor solidário ou subsidiário dos mesmos, dotados, pois, de **legitimidade passiva**.

Exemplo: “Resultando da factualidade assente não só a qualidade jurídica de administrador/gerente, constante do registo, mas também indícios seguros de terem os Recorrentes praticado diversos atos típicos da administração da sociedade devedora originária, tendo-se por verificados os requisitos legais previstos nos artigos 136.º e 214.º do CPPT, podem ser arrestados bens dos responsáveis subsidiários” (**TCAN 15-1- 2015/Proc. 00974/14.4BEPNF (ANA PAULA SANTOS)**).

A respeito do arresto contra o devedor subsidiário – *maxime*, **administrador ou gerente de pessoa coletiva devedora originária** – deve ser dito que parece dominar o entendimento de que “tratando-se de arresto preventivo, não se exige a demonstração da efectivação da responsabilização subsidiária do arrestado já que ela só pode ser efectuada em sede de execução após despacho de reversão” reza o **ac. TCAS 7-4-2011/Proc. 04668/11 (JOSÉ CORREIA) = TCAS 30-10-2007/Proc. 02077/07 (JOSÉ CORREIA)**; no mesmo sentido, segue o **ac. TCAS 21-1-2003/Proc. 07350/02 (JORGE ALVES DE SOUSA)**.

Portanto, «*Verificados que sejam os requisitos previstos no artigo 136º do CPPT, o arresto pode ser decretado contra pessoa que seja nos termos da lei responsável subsidiária, sem necessidade de prévia reversão da execução contra esse responsável subsidiário*», conclui o **ac. TCAN 5-5-2005/Proc. nº01045/04.7BEBRG (VALENTE TORRÃO)**, e no mesmo sentido o **ac. TCAS 12-1- 2010/Proc.nº03687/09 (ANÍBAL FERRAZ)**.

Exemplo 1: “Na **condição de gerente nominal**, pelo menos, no período de tempo compreendido entre 12.3.1998 e 3.10.2006” e “Disponibilizando os autos [...] acervo de fatos provados, não há como sustentar que o oponente/recorrido deixou a gerência efectiva da sociedade devedora originária em, pelo menos, momento anterior àquele que, oficialmente, marca a renúncia ao cargo de gerente - 3.10.2006 -, para que havia sido nomeado no ano de 1998. 5. Assim, o processo faculta os dados factuais necessários, para que, sem reservas, se admita, como muito provável, o chamamento do oponente/recorrido, como responsável subsidiário, ao competente processo de execução fiscal. Isto porque, entendemos minimamente indiciados os pressupostos legais legitimadores de tal chamada, ou seja, está, em cumulação, verificado que ocorre uma potencial situação de fundada insuficiência do património da sociedade devedora originária para satisfazer a futura dívida exequenda e acrescido – cfr. art. 153.º n.º 2 al. b) CPPT, bem como, que, por parte daquele, foi assumido o exercício, de fato, do cargo de gerente da mesma, nos períodos de verificação do fato constitutivo, do pagamento ou da entrega dos impostos encontrados em falta/dívida – cfr. art. 24.º n.º 1 LGT. 6. Esta conclusão é assumida não obstante, ao invés do sentido da pronúncia supra emitida, a AT, nesta sede, processualmente representada pela Fazenda Pública, não haver comprovado, mesmo que sumariamente, fatos idóneos a demonstrar a verificação perfunctória de requisitos essenciais, positivados no art. 24.º LGT, porquanto funciona, aqui, a determinação do art. 515.º CPC, no sentido de que “O tribunal deve tomar em consideração todas as provas produzidas, tenham ou não emanado da parte que devia produzi-las”. Trata-se do princípio da aquisição

processual, segundo o qual, “só interessa saber o que está provado, e não quem o provou” (TCAS 12-1-2010/Proc.nº03687/09 (ANÍBAL FERRAZ)).

Exemplo 2: “No caso de se pretender o arresto de bens do responsável subsidiário antes da instauração da execução fiscal ou do chamamento deste à execução por via da reversão, torna-se necessário que o requerente (Fazenda Pública) alegue e prove, ainda que sumariamente (pois que estamos no domínio de um procedimento cautelar), fatos tendentes a demonstrar que se encontram reunidos os pressupostos legais para esse chamamento à luz das normas que estabelecem a responsabilidade subsidiária por dívidas tributárias, o que acontece quando, de forma cumulativa, se verificam:

a) Os requisitos previstos no artº. 153, nº.2, do C.P.P.T., relativos à *inexistência de bens penhoráveis do devedor originário ou à fundada insuficiência do património do mesmo devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido;*

b) Os requisitos previstos no artº. 24, da L.G.T., relativos ao exercício do cargo de gerente da sociedade devedora no período da constituição do fato tributário ou no período de entrega ou pagamento dos impostos em dívida”. Atente-se, então, segundo ao mesmo acórdão: “Pretender que no âmbito de uma providência cautelar de arresto preventivo o requerente (Fazenda Pública) faça prova, ainda que meramente indiciária, da eventual culpa do responsável subsidiário, quando se requer o arresto em bens deste, assim satisfazendo o eventual ónus probatório consagrado no artº. 24, nº.1, al. a), da L. G. Tributária, significa a transposição para o âmbito deste procedimento cautelar de natureza preventiva da discussão sobre a efectivação da responsabilização subsidiária que apenas ocorre em sede de execução fiscal, após a reversão e no âmbito de eventual oposição (cfr. artº. 204, nº.1, al.b), do C.P.P.Tributário). Pelo que, não deve tal actividade probatória ser confundida com a decisão sobre os fundamentos do arresto como medida cautelar preventiva da execução.A jurisprudência do S.T.A., com a qual concordamos, é uniforme no sentido de que, em situação de existência de procuração passada a favor de terceiro, se deve entender que o administrador ou gerente exerceu a gerência de fato, mesmo que não tenha tido qualquer intervenção pessoal na vida da empresa, para além de nomeação de um procurador para o substituir” (TCAS 21-5-2013/Proc. 6620/13 (JOAQUIM CONDESSO)).

III. Quanto aos **fundamentos ou requisitos** do arresto, por força do nº1 desse artigo 136º CPPT (e de normas substantivas como o do artigo 51º, nº 1, LG) são os mesmos do arresto cível, devidamente adaptados: (i) titularidade de um crédito de tributo liquidado ou em fase de liquidação, e (ii) fundado receio da diminuição de garantia de cobrança de créditos tributáveis.

Estes requisitos têm sido confirmados na jurisprudência. Assim no:

Exemplo 1: “Os requisitos legais de decretamento do arresto são: a) haver fundado receio da diminuição de garantia de cobrança de créditos tributáveis; b) o tributo estar liquidado ou em fase de liquidação” (TCAS 21-1-2003/Proc. 07350/02 (JORGE ALVES DE SOUSA)).

Exemplo 2: “Pode ser decretado arresto sobre os bens desde que exista receio fundado da diminuição da garantia de cobrança dos créditos e o imposto esteja liquidado” (ac. TCAS 7-4-2011/Proc. 04668/11 (JOSÉ CORREIA)).

Em especial, quanto à *titularidade de um crédito de tributo liquidado ou em fase de liquidação* o nº 2 do artigo 136º fixa algumas regras sobre a liquidação do tributo:

- a. nos *tributos periódicos* considera-se que o tributo está em fase de liquidação a partir do final do ano civil ou de outro período de tributação a que os respectivos rendimentos se reportem;

Exemplo: “No caso do I.R.C., ou do I.R.S., a lei considera que se encontra em fase de liquidação a partir do final do ano civil ou de outro período de tributação a que os respectivos rendimentos se reportem” enquanto nos tributos de obrigação única, como é o caso do I.V.A., o imposto se encontra em fase de liquidação, logo a partir do momento em que ocorre o fato tributário” (TCA-Sul 10-7-2015/Proc. 08820/15 (JOAQUIM CONDESSO)).

- b. nos *impostos de obrigação única* o imposto considera-se em fase de liquidação a partir do momento da ocorrência do fato tributário.

Exemplo: “...nos tributos de obrigação única, como é o caso do I.V.A., o imposto se encontra em fase de liquidação, logo a partir do momento em que ocorre o fato tributário” (TCA-Sul 10-7-2015/Proc. 08820/15 (JOAQUIM CONDESSO)).

Quanto ao *segundo requisito* note-se que, pese embora a literalidade diversa (“*fundado receio da diminuição de garantia de cobrança de créditos tributáveis*” no artigo 136º, nº 1, al. a) e “*fundado receio de frustração da sua cobrança*” no artigo 51º, nº 1, LGT), ele não deixa de coincidir com o “justificado receio de perder a garantia patrimonial” do artigo 391º CPC: risco de desaparecimento, alienação ou oneração de bens (incluindo por via judicial, *maxime* em processo de insolvência) que respondem na ausência de pagamento. Portanto, “*garantia de cobrança*” é equivalente a *garantia de cobrança forçada*, mais a mais que o artigo 50º, nº 1, LGT estatui que “O património do devedor constitui a garantia geral dos créditos tributários”.

IV. Decorre do nº 4 do artigo 136º que, à semelhança do disposto nos artigos 392º, nº 1 e 393º, nº 1, CPC, estas condições devem ser *alegadas e provadas cumulativamente* (TCAS

26-10-2010/Proc. 04290/10 (EUGÉNIO SEQUEIRA) pelo credor requerente (documentalmente e/ou em audiência) e de *modo sumário*.

Em especial, relativamente ao *fumus boni iuris* do crédito tributário do Estado tem sido concluído na jurisprudência que “exige-se tão-somente um juízo de provável existência do tributo (*summaria cognitio*, e *fumus boni iuris*)” (ac. **TCAS 21-1- 2003/Proc. 07350/02 (JORGE ALVES DE SOUSA)**).

Exemplo: “No requerimento inicial deve a Fazenda Pública alegar e efectuar prova sumária (“*bonus fumus iuris*”) da factualidade demonstrativa do imposto ou da sua existência provável e dos fatos integrantes do fundado receio da diminuição de garantias de cobrança do correspondente crédito. Além disso, deverá relacionar e identificar devidamente os bens que pretende ver arrestados, os quais devem ser suficientes para garantir a cobrança do respectivo crédito fiscal (cfr.artºs.136, nº.4, e 137, nº.2, ambos do C.P.P. Tributário)” (**TCAS 10-7-2015/Proc. 08820/15 (JOAQUIM CONDESSO)**).

Já relativamente ao *periculum in mora* entende-se que deve ser um perigo **fundado e objetivo**, não apenas segundo a perspectiva subjetiva do requerente.

Exemplo: “Na fase da declaração do arresto impende sobre o requerente o ónus da prova dos fatos integrantes dos respectivos requisitos, não bastando, em consequência, o simples e vago rumor de uma ameaça do requerido de se desfazer dos seus bens, para que se dê como provado que ele se prepara para o concretizar. E isto porque o receio de diminuição de garantias tem de ser fundado, o que vale por dizer, que deve ser apreciado objectivamente e não apenas na óptica pessoal do requerente. Por outras palavras, é necessário que existam elementos indiciários objectivos no processo que apontem no sentido de que o devedor ou responsável pretende alienar ou sonegar bens que devem servir de garantia do crédito tributário” (**TCAS 7-6-2011/Proc. 04809/11 (JOAQUIM CONDESSO)**).

Por outro lado, havendo mais do que um devedor basta a “*não demonstração*, do perigo de garantia de cobrança dos tributos, relativamente **a qualquer um deles (devedor originário, solidário ou subsidiário)** para que o arresto não possa ter lugar”, como bem nota o ac. **TCAS 26-10-2010/Proc. 04290/10 (EUGÉNIO SEQUEIRA)**.

V. No entanto, também nesta sede tributária se estabelece uma significativa **dispensa de prova do fundado receio da diminuição de garantia de cobrança de créditos tributáveis** ao se estabelecer a presunção, no nº 5 do artigo 136º CPPT, de que essas circunstâncias existem “no caso de dívidas por impostos que o devedor ou responsável esteja obrigado a reter ou a repercutir a terceiros e não haja entregue nos prazos legais”. Tal é o que sucede com “certos casos de liquidação de IVA” (**TCASul 26-10-2010/Proc. 04290/10 (EUGÉNIO SEQUEIRA)**).

Trata-se de uma “presunção legal em relação à prova da circunstância do fundado receio da diminuição de garantia de cobrança (*periculum in mora*)” (ac. TCA- Sul 21-1-2003/Proc. 07350/02 (JORGE ALVES DE SOUSA)).

Exemplo: “Tendo a Administração Tributária alegado mormente dívidas de IVA que o sujeito passivo não liquidou, nem entregou nos cofres do Estado IVA estamos em presença de dívidas por impostos que o devedor está obrigado a repercutir a terceiros- e, por isso, a Fazenda Pública goza de presunção legal em relação à prova do *periculum in mora*” (TCAS 21-1-2003/Proc. 07350/02 (JORGE ALVES DE SOUSA)).

VI. Quanto ao **decretamento do arresto**, não pode deixar de ser ainda considerado pelo juiz, o **princípio da proporcionalidade**, o qual, em maior ou menor grau está presente em qualquer providência cautelar. Efetivamente, impõe o nº 2 do artigo 51º LGT a **proibição de providências cautelares excessivas** que “As providências cautelares devem ser proporcionais ao dano a evitar e não causar dano de impossível ou difícil reparação”.

Exemplo: “Nos termos do art.º 51, nº.2, da L. G. Tributária, a realização de providências cautelares por parte da Fazenda Pública e no âmbito do procedimento/processo tributário deve respeitar os princípios da necessidade e da proporcionalidade. Este normativo traça, pois, um duplo limite à adopção das providências cautelares: não devem ser excessivas, o que é uma proibição meramente relativa, respeitando ao conteúdo e extensão concretos de cada providência; nem causar dano de impossível ou difícil reparação ao particular, o que significa a proibição absoluta das medidas provisórias que atinjam esse resultado, mesmo quando o seu objectivo seja evitar um dano de difícil ou impossível reparação à Fazenda Nacional, e gerando a inobservância dessa disposição um dever de indemnização por parte da Administração Tributária. O princípio da proporcionalidade não apenas proíbe a adopção de providências cautelares excessivas, como impõe a sua caducidade no momento em que seja obtido o fim para que foram decretadas” (TCAS 10-7-2015/Proc. 08820/15 (JOAQUIM CONDESSO)).

Se for decretado o arresto usar-se-ão, por força do nº 2 *in fine* do artigo 391º e do artigo 622º CC, os **regimes de efetivação da apreensão sobre os bens relacionados no requerimento pelo representante da Fazenda Pública**, com as menções necessárias ao arresto.

VII. Determina o artigo 138º que tem **competência para o arresto** o “tribunal tributário de 1.ª instância da área do órgão periférico local competente para a execução dos créditos que se pretendam garantir”; portanto, o tribunal da repartição de finanças.

VIII. No mais vale o **procedimento cível, por força da remissão operada pelo já referido artigo 139º CPPT**.

Assim, o contraditório apenas pode ter lugar depois do decretamento do arresto sem audiência da parte contrária (assim, **acs. TCAS 16-12-2004/Proc. 00342/04 (FRANCISCO AREAL ROTHES) e TCAS 10-7-2015/Proc. 08820/15 (JOAQUIM CONDESSO)**) conforme o já referido artigo 393º nº 1 CPC, *ex vi* artigo 139º CPPT. Por isso, “o contraditório só se abre depois de o requerido ser notificado da decisão (cfr. art. 408.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* do art. 139.º do CPPT)”, segundo o ac. **TCAS 16-12-2004/Proc. 00342/04 (FRANCISCO AREAL ROTHES)**.

Por força do artigo 139º CPPT a *notificação* rege-se pelo disposto no artigo 366º, nº 6, *in fine*, CPC, sendo levada a cabo nos termos da citação, e não nos termos do artigo 192 do CPPT, “uma vez que este se refere apenas a citação em processo de execução fiscal” (**TCAS 30-10-2007/Proc. 02077/07 (JOSÉ CORREIA)**).

Como decorre, depois, o *contraditório diferido*? Vale o regime subsidiário do processo civil⁷ *ex vi* artigo 139º CPC - assim, afirmando expressamente esta linha de subsidiariedade, o ac. **TCAS 16-12-2004/Proc. 00342/04 (FRANCISCO AREAL ROTHES)** - pelo que, uma vez notificado, *o requerido poderá, em alternativa, usar dos meios constantes no artigo 372º CPC* (neste sentido, **acs. TCAS 16-12-2004/Proc. 00342/04 (FRANCISCO AREAL ROTHES), TCAS 26-10-2010/Proc. 04290/10 (EUGÉNIO SEQUEIRA), TCAS 7-6-2011/Proc. 04809/11 (JOAQUIM CONDESSO), TCAS 21-5-2013/Proc. 6620/13 (JOAQUIM CONDESSO), e TCAS 10-7-2015/Proc. 08820/15 (JOAQUIM CONDESSO)**⁸); a saber:

- a. *Interpor recurso do despacho ordinatório* do arresto “quando entenda que, face aos elementos apurados, ela não devia ter sido deferida”, nos termos dos artigos 644º ss. CPC;
- b. *Exercer o seu direito ao contraditório por “oposição*, quando pretenda alegar fatos ou produzir meios de prova não tidos em conta pelo tribunal e que possam afastar os fundamentos da providência ou determinem a sua redução, seguindo-se depois, os artigos 367º e 368º CPC, mas sem “pôr em causa a matéria de fato anteriormente consignada nos autos nem a aplicação do direito a esses fatos feita pela decisão que decretou o arresto (o que poderia fazer em sede de recurso dessa decisão)” (**TCA-Sul 16-12-2004/Proc. 00342/04 (FRANCISCO AREAL ROTHES) e TCA-Sul 21-5-2013/Proc. 6620/13 (JOAQUIM CONDESSO)**), podendo “apenas alegar novos fatos, apresentar meios de prova ainda não tidos em conta e requerer a realização de outras diligências probatórias, para além das já efectuadas, com vista a demonstrar que não se verificam

⁷ Poder-se-ia pensar ser outro o regime do contraditório: o artigo 135º, nº 2, CPPT é perentório ao determinar “a impugnação dos *atos de apreensão de bens*, quando a eles houver lugar segundo as leis tributárias, e de outras providências cautelares adoptadas, nos termos da lei, pela administração tributária é regulada pelo disposto no *presente capítulo*”. Ora no mesmo capítulo prevêm-se dois meios de impugnação: (i) no artigo 143º prevê-se a *Impugnação da apreensão* (= processo judicial tributário, conforme o art 97º, nº 1 al. g), CPPT) e (ii) no artigo 144º prevê-se a *Impugnação das providências cautelares adoptadas pela administração*, constituindo um processo judicial tributário, nos termos do artigo 97º, nº 1, al. CPPT. *Só que nenhum destes se aplica ao arresto* pois o seu objeto é uma realidade diversa daquela das “providências cautelares” do nº 1 do mesmo artigo 135º nº1: as medidas cautelares administrativas.

⁸ Na doutrina, JORGE LOPES DE SOUSA, *CPPT* *anot e com* II, 2011, 452.

os fundamentos da providência ou que esta deve ser reduzida” (TCAS 16-12-2004/Proc. 00342/04 (FRANCISCO AREAL ROTHES)).

Exemplo 1: “Deve ser confirmada a manutenção do arresto decretado, se o arrestado não alega ou não prova fatos susceptíveis de afastar os fundamentos da providência ou de determinar a sua redução- nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 388.º do Código de Processo Civil.” (TCAS 21-1-2003/Proc. 07350/02 (JORGE ALVES DE SOUSA)).

Exemplo 2: “Nos casos de arresto requerido antes de ser instaurada a execução, os únicos fatos relevantes a alegar em sede de oposição serão os que permitam a conclusão, diversa da constante da decisão que decretou a providência, de que não se justifica o fundado receio da diminuição das garantias de cobrança dos créditos tributários já liquidados ou em fase de liquidação (assim levando à revogação da decisão que ordenou o arresto), e os que permitam concluir que os bens apreendidos excedem as necessidades de garantia (o que determinará a redução de bens apreendidos)” (TCAS 21-5-2013/Proc. 6620/13 (JOAQUIM CONDESSO)).

IX. Não sendo revogado por procedência daqueles meios de defesa, o arresto tributário está sujeito a um *regime de instrumentalidade formal* que dita a sua caducidade dentro de certo prazo. Essa caducidade *não tem por referência a propositura de uma ação judicial principal*, dado que o direito já estará afirmado no procedimento tributário.

Na realidade, o arresto caduca por:

- a. *Razões de mérito* (no processo de liquidação do tributo para cuja garantia é destinado, apurar-se até ao fim do ano posterior àquele em que se efectuou não haver lugar a qualquer ato tributário, extinção da dívida acautelada por pagamento, excesso de arresto sobre o montante suficiente para garantir o tributo, juros compensatórios liquidados e o acrescido relativo aos 6 meses posteriores (cf. artigo 137º, nº 1, *primeira parte* e 3, CPPT));
- b. Como de *desnecessidade* (se, a todo o tempo, for prestada garantia nos termos previstos no CPPT; cf. artigo 137º, nº 1, *segunda parte*, CPPT);
- c. Como de *omissão procedimental* (tendo sido decretado na pendência de procedimento de inspecção tributária, a entidade inspeccionada não for notificada do relatório de inspecção no prazo de 90 dias a contar da data do seu decretamento, a menos que, findo este período, ainda não tenha terminado o prazo legal para a conclusão daquele procedimento de inspecção, com as eventuais prorrogações legais, caso em que o arresto fica sem efeito no termo deste último prazo legal).

A *contrario*, o arresto manter-se-á para ser convertido em penhora, nos termos do nº 3 do artigo 214º CPPT: apesar de ser um arresto efetuado “antes da instauração do processo de execução será convertido em penhora se o pagamento não tiver sido efectuado”, assim se constatando que “o arresto é um meio de conservação da garantia patrimonial previsto na lei civil com um estreito vínculo funcional com a penhora”, como declara o ac. **TCAS 10-7-2015/Proc. 08820/15 (JOAQUIM CONDESSO)**.

B) Arresto a favor da administração tributária em execução fiscal: especialidades e remissão.

I. Já vimos que o artigo 214º, nº 1, CPPT determina que, estando pendente execução fiscal, “Havendo justo receio de insolvência ou de ocultação ou alienação de bens, pode o representante da Fazenda Pública junto do competente tribunal tributário requerer arresto em bens suficientes para garantir a dívida exequenda e o acrescido”.

Portanto, novamente temos como requisitos: (i) a titularidade da dívida exequenda e do seu acrescido; e (ii) justo receio de insolvência ou de ocultação ou alienação de bens, i.e., de perda da garantia patrimonial. Mas haverá alguma consequência normativa na diferente letra deste nº 1, quando contraposto ao artigo 136º, nº 1? Parece que não.

Exemplo: “Não fica demonstrado o “justo receio de insolvência ou de ocultação ou alienação de bens” se a administração fiscal deixa passar mais de três anos após o fim da acção de fiscalização até requerer o arresto, sem alegar fatos que nesse espaço temporal tenham ocorrido que permitam prever que o requerido, embora nada tenha feito para ocultar o seu património ou de alguma forma tornar mais difícil a satisfação do crédito tributário, o vai fazer no futuro” (**TCAN 26-9-2013/Proc. 01252/12.9BEPRT (PAULA RIBEIRO)**).

Novamente, atente-se para a especialidade constante do nº 2 do mesmo artigo 214º CPPT: aqueles requisitos do arresto presumem-se “no caso de dívidas por impostos que o executado **tenha retido ou repercutido a terceiros e não entregue** nos prazos legais”. Trata-se de uma significativa vantagem processual para a Fazenda Pública, pois estas circunstâncias não terão de ser provadas em si, mas apenas o fato-base da retenção indevida do imposto, o que corresponde, aliás ao nº 5 do artigo 136º CPPT (presunção dos requisitos do arresto “no caso de dívidas por impostos que o devedor ou responsável esteja obrigado a reter ou a repercutir a terceiros e **não haja entregue nos prazos legais**”).

Exemplo: “A presunção prevista no n.º 2 do artigo 214.º do CPPT apenas se aplica às dívidas por impostos que o executado tenha retido ou repercutido a terceiros e não entregue nos prazo legais, o que não é o caso do IVA indevidamente deduzido suportado em facturas falsas” (**TCAN 26-9-2013/Proc. 01252/12.9BEPRT (PAULA RIBEIRO)**).

Todavia há uma diferença: em sede de arresto do artigo 136º basta demonstrar **apenas** a não entrega no prazo legal, enquanto que em sede de artigo 214º CPPT há que demonstrar a *retenção ou repercussão a terceiros* **mais** a não entrega no prazo legal.

II. De resto deve ser notado que o mesmo nº 1 determina *in fine* que no mais manda aplicar-se o disposto no CPC para o arresto no processo judicial tributário e que tivemos ensejo de abordar.

A este propósito suscita-se-nos uma dúvida: o arresto deve ser deduzido contra o *devedor originário* do tributo apenas ou pode ser também contra o *devedor solidário ou subsidiário* do mesmo, como decorre do artigo 136º, nº 1, CPPT? A letra do nº 1 do artigo 214º CPPC é omissa quanto a essa questão, mas a resposta é afirmativa, dado estarmos perante uma antecipação da penhora. No entanto, há diferenças perante o regime daquele primeiro artigo.

Assim, tem sido defendido que “para que possa ser decretado arresto sobre bens do responsável subsidiário importa apenas verificar se ocorrem os requisitos referidos [...] no artigo 214º do CPPT e ainda se se encontram preenchidos os pressupostos exigidos por lei para poder ordenar-se contra o responsável subsidiário a *reversão da execução*” (ac. **TCAS 7-4-2011/Proc. 04668/11 (JOSÉ CORREIA)** e **TCAS 30-10-2007/Proc. 02077/07 (JOSÉ CORREIA)**) em conformidade com os termos do nº1 do artigo 23º LGT (“A responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal). Ora, segundo o disposto no artigo 23º, nº 2, LGT “**A reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão**”.

III. No mais, o contraditório é, naturalmente, diferido para depois realização do arresto, nos termos do artigo 366º, nº 6, CPC (assim, **TCAS 30-10-2007/Proc. 02077/07 (JOSÉ CORREIA)**) e poderá ser exercida seja por *oposição*, seja por *recurso* nos termos já referidos do artigo 372º, CPC.

Na oposição “nos casos de arresto requerido após ser instaurada a execução, os únicos fatos relevantes a alegar em sede de oposição serão, - os que permitam a conclusão, diversa da constante da decisão que decretou a providência, de que não se justifica o receio de insolvência ou ocultação ou alienação de bens relativamente à dívida exequenda e ao acrescido (assim levando à revogação da decisão que ordenou o arresto); - os que permitam concluir que os bens apreendidos excedem as necessidades de garantia (o que determinará a redução de bens apreendidos)” (**TCA- Sul 16-12-2004/Proc. 00342/04 (FRANCISCO AREAL ROTHES)**).

Exemplo 1: “Tendo sido decretado o arresto de bens de responsável subsidiário, não há que considerar em sede de oposição a argumentação aduzida por este no sentido de demonstrar o erro de julgamento de direito da decisão que decretou o arresto, importando apenas considerar, de toda a factualidade alegada pelo oponente, a que vai no sentido de demonstrar que nunca foi gerente de fato da

sociedade originária devedora.” (TCA-Sul 16-12-2004/Proc. 00342/04 (FRANCISCO AREAL ROTHES)).

Exemplo 2: “Na oposição ao arresto não há lugar à discussão das vicissitudes próprias do processo de execução fiscal, designadamente se o mesmo deveria estar ou não suspenso” (TCA-Norte 26-9-2013/Proc. 01252/12.9BEPRT (PAULA RIBEIRO)).

IV. Sendo *decretado, e não sobrevivendo a sua caducidade*, nos termos do artigo 137º, o arresto mantém-se para se converter em penhora, nos termos do nº 3 do artigo 214º CPPT se o pagamento não tiver sido efetuado.

Tanto para efeitos de arresto, como de penhora dos bens do contribuinte, pode ser requerida às instituições bancárias informação acerca do número das suas contas e respectivos saldos.

3º Regime de embargos de terceiro: análise do regime processual tributário em esboço comparativo com o regime processual civil.

1. Introdução.

I. Já tivemos ensejo de referir que os **artigos 166º, nº 1, al. a) e 167º, CPPT** prevêem expressamente embargos de terceiro como incidente da instância de execução fiscal, o qual meio terá lugar nos termos do nº 1 do artigo 237º. **Trata-se de meio de defesa tanto contra arresto, como contra penhora subjetivamente ilegais**, i.e., que recaiam sobre bens e direitos de quem não é executado. Recorde-se a este propósito que *na execução fiscal, i.e., execução coerciva das dívidas arroladas no artigo 148º CPPT* cabe penhora de bens do executado nos termos dos artigos 215º ss. CPPT, mas também arresto nos termos do artigo 214º CPPT.

Vamos agora analisar o respetivo regime, em diálogo integrador e comparativo com o regime “comum” dos embargos de terceiro do processo civil, regulado nos artigos 342º ss. CPC como incidente de intervenção de terceiro em instância alheia em impugnação de um ato processual que haja ofendido direito ou posse de terceiro – um ato de apreensão de bens. Trata-se de um instituto processualmente muito rico tanto no plano teórico, como no plano prático, pelo que na presente sede apenas caberá traçar sumariamente os respetivos aspetos gerais e compará-los com os embargos de terceiro no processo tributário em especial.

2. Legitimidade e objeto.

I. A) Legitimidade; qualidade de terceiro.

I. Quanto ao **objeto (i.e., causa de pedir e pedido) e legitimados** para os embargos de terceiro na letra do nº 1 do art. 342º enuncia-se que “Se a penhora, ou qualquer ato judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens, ofender a posse ou qualquer

direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular quem não é parte na causa, pode o lesado fazê-lo valer, deduzindo embargos de terceiro”. Também nos termos do nº 1 do artigo 237º, “Quando o arresto, a penhora ou qualquer outro ato judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens ofender a posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular um terceiro, pode este fazê-lo valer por meio de embargos de terceiro”.

No essencial o preceito é o mesmo: o terceiro deve, sob pena de improcedência, alegar e provar (a) *aquisição da titularidade* de direito ou posse, (b) *sujeição a penhora* ou qualquer *ato judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens*, maxime, *o arresto*, (c) com *efeitos ofensivos* àqueles direito ou posse e (d) *incompatibilidade* do direito ou posse com a realização ou âmbito da diligência.

Todos estes são fundamentos de procedência: nenhum embargo de terceiro procederá se não se provar que se é titular do direito ou que se tem posse nos termos do direito cuja proteção se pede; tampouco pode ser decretado sem ato judicial de apreensão (arresto) ou ato de penhora – cuja validade, de resto, se impugna – e sem uma eficácia ofensiva desse direito. Por outro lado, este não pode ser um qualquer direito mas um direito incompatível.

Exemplo: “Os requisitos da dedução dos embargos de terceiro, de acordo com a lei processual tributária, são os seguintes (cfr. artº. 237º, do C.P.P. Tributário):

a - A tempestividade da petição de embargos;

b - A *qualidade de terceiro* face ao processo de execução no âmbito do qual se verificou a diligência judicial ofensiva da posse ou de qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da mesma diligência;

c - A ofensa da posse ou de qualquer outro *direito incompatível* com a realização ou o âmbito da diligência judicial, que se traduza num *ato de agressão patrimonial*. O embargante deve, além do mais, oferecer prova informatória da qualidade de terceiro face ao processo de execução no âmbito do qual se verificou a diligência judicial ofensiva da posse ou de qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da mesma” (TCAS 5-2- 2013/Proc. 06153/12 (JOAQUIM CONDESSO)).

Dada a necessidade de concentração do foco de investigação, vamos abordar apenas a **qualidade e natureza jurídico-processual de terceiro**, a **ofensa** e a **incompatibilidade do direito**.

De todo o modo, aqui deixamos uma decisão que excluiu embargos de terceiro de ato que não era uma apreensão de bens, fosse a título de penhora, arresto ou outro: “Sendo o *ato de compensação de créditos*, praticado no âmbito do processo executivo, um ato jurídico de extinção do crédito tributário, o mesmo não representa nem consubstancia um ato de penhora ou de apreensão de bens, nem desempenha, sequer, esse papel, pelo que não pode ser objeto de embargos de terceiro por parte do cônjuge do executado. Esse ato deve ser atacado através de reclamação para tribunal, nos termos previstos no artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, uma vez que este meio processual

pode ser utilizado por qualquer interessado afectado nos seus direitos ou interesses legítimos pelos atos que são praticados na execução fiscal. **(STA 18-1-2012/Proc. 00713/12.4BEBRG (DULCE NETO))**.

II. Efetivamente, e antes de mais, o **requerente deve ter a qualidade de terceiro**: é o próprio artigo 237º, nº 1, CPPT que o exige (“de que seja titular *um terceiro*”). Ora, como explicita o artigo 342º CPC *terceiro é “quem não é parte na causa”*.

Exemplo: “O embargante deve, além do mais, oferecer prova informatória da qualidade de terceiro face ao processo de execução no âmbito do qual se verificou a diligência judicial ofensiva da posse ou de qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da mesma. Os embargos de terceiro só podem ser deduzidos por terceiros, não indicando o C.P.P.T. qualquer conceito próprio do processo de execução fiscal, pelo que, de harmonia com a legislação subsidiária, terá de recorrer-se às normas do C.P.Civil relativas aos embargos de terceiro... [...] Já à face do actual C.P.Civil, considera-se terceiro em relação a qualquer acção judicial, todo aquele que não seja parte na causa (cfr. artº. 351, nº.1, do C. P. Civil), sendo de considerar terceiro face a penhora efectuada todo aquele que não é exequente nem executado” **(TCAS 5-2-2013/Proc. 06153/12 (JOAQUIM CONDESSO))**.

Trata-se, por conseguinte, de uma **qualidade processual** de terceiro: *não pode ser nem arretante, nem arretado (na providência cautelar de arresto), nem pode ser executado, nem exequente na execução fiscal. Não é, por conseguinte, uma posição apurada perante a relação substantiva de dívida*: “A noção de *terceiro* reporta-se pois, à execução, e não à obrigação exequenda” **(RL 3-Out-1996/ 0013162 (SANTOS BERNARDINO))**.

Exemplo: “O fato de o embargante ter a qualidade de sócio gerente da sociedade executada não o impede de embargar de terceiro contra uma execução que penhora bens que alega serem seus e estarem na sua posse, pois a executada é a sociedade” **(RP 10- Dez-1998/9831388 (GONÇALO SILVANO))**.

Sendo um conceito processual de terceiro, também o devedor não executado *é terceiro*, outro tanto sucedendo com o seu cônjuge, enquanto não for citado para a execução.

Diversamente já *não é terceiro* o herdeiro habilitado como sucessor do primitivo executado e desde que executado que não pode deduzir embargos de terceiro. Ao contrário se o sujeito passa a parte na causa perda a qualidade inicial de terceiro.

III. **Também não é terceiro o próprio devedor** caso se penhorem ou arretarem bens seus que o não deviam (no plano objetivo) pelo que não cabe embargos de terceiro, mas a **reclamação** prevista no artigo 276º ss. CPPT. Deste modo visa “o legislador a protecção dos executados contra atos que atinjam bens que não devem ser penhorados (cfr. artº.278, nº.3, do C.P.P.T.)” **(TCAS 5-2-2013/Proc. 06153/12 (JOAQUIM CONDESSO))**.

Nomeadamente, deduz-se do artigo 278º, nº 3, als. a) a c), CPPT que pode ser deduzido este meio com fundamento em inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada contra a imediata penhora dos *bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequenda* ou incidência sobre *bens que, não respondendo, nos termos de direito substantivo, pela dívida exequenda, não deviam ter sido abrangidos pela diligência*. São, afinal, os mesmos fundamentos do incidente de oposição à penhora previstos no artigo 784º, nº 1, CPC.

Portanto, funcionalmente aquela reclamação é o equivalente à oposição à penhora dos artigos 784º ss. CPC.

IV. Mais duvidoso é se o *cônjuge do devedor* pode embargar de terceiro. **Supomos que temos de distinguir consoante a qualidade do bem**, tendo em conta o regime dos artigos 220º e 239º, nº 1, CPPT, funcionalmente semelhantes aos artigos 740º e 786º, nº 1, al. a), nCPC (= artigos 825º e 864º, nº 3, al. a), CPC velho). As respostas não são, porém, claras.

Antes de mais, o princípio a aplicar é o de que na **execução, o cônjuge terá a posição de «terceiro» se não foi citado por algum título para a execução, seja como executado, seja como interveniente por força do artigo 239º, nº 1 e 220º⁹.**

A esta luz, se um cônjuge foi citado para o arresto, mas não o foi para a execução, é terceiro: é que a notificação do arresto não é, em si mesma, citação de execução.

Concretizando, **se forem apreendidos bens comuns o cônjuge deve ser citado nos termos dos artigos 220º e 239º, nº 1, primeira parte, CPPT para promover a separação da sua meação**, sob pena de *nulidade processual* a arguir pelo cônjuge com pedido de anulação dos atos processuais praticados após a omissão de citação, nos termos do artigo 786º, nº 6, CPC ex vi artigo 2º, al. e), CPPT.

A dúvida é se pode, como no processo civil ao abrigo do artigo 342º CPC, aceder a uns *embargos de terceiro* do artigo 237º, para defender os seus direitos aos bens comuns¹⁰: supomos que sim, pois ele é terceiro e o seu direito à meação, é um direito a uma universalidade materialmente oponível à Fazenda Pública; ele não deixa de ser terceiro, pelo que esse é o meio adequado e não o dos artigos 276º ss. CPPT.

V. Caso se trate de *bens próprios do devedor tributário* que sejam bens imóveis ou móveis sujeitos a registo o **cônjuge deverá ser também citado nos termos da segunda parte do mesmo artigo 239º, nº 1, CPPT**. Poderá, subseqüentemente, *exercer as*

⁹ Já na jurisprudência, o ac. **TCAN 11-10-2012/Proc. 00412/06.6BEVIS (NUNO BASTOS)** dá uma noção que parece coincidir com a nossa: "o cônjuge terá a posição de «terceiro» se, não tendo sido citado como executado e face às diligências executivas que culminaram com o ato de apreensão (incluindo o ato de citação, se tiver existido), não devesse ter sido chamado à execução para contra ele prosseguir a pretensão executiva".

¹⁰ "O cônjuge que tenha a posição de terceiro pode, sem autorização do outro, defender por meio de embargos os direitos relativamente aos bens próprios e aos bens comuns que hajam sido indevidamente atingidos pela diligência prevista no artigo anterior".

faculdades processuais constantes do artigo 787º CPC, aplicável por força do artigo 2º al. e) CPPT¹¹ (ver neste sentido, embora remetendo para o anterior artigo 864º-A CPC velho, **TCAN 11-10-2012/Proc. 00412/06.6BEVIS (NUNO BASTOS)**). Novamente, a falta da sua citação constituirá *nulidade processual* nos termos e com os efeitos já apontados, suportados no artigo 786º, nº 6, CPC.

Todavia *não cabem embargos de terceiro pois os bens não são de sua titularidade*; o que está em causa é o acesso ao seu estatuto processual do referido artigo 787º CPC e esse “defende-se” pela arguição de nulidade por falta de citação mediante a “reclamação regulada nos artigos 276.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário”, pois ele é um terceiro com um *interesse processual legítimo* (referido ac. **TCAN 11-10-2012/Proc. 00412/06.6BEVIS (NUNO BASTOS)**).

VI. Finalmente se forem penhorados ou arrestados **bens próprios do cônjuge** (v.g., um imóvel) a **penhora não pode incidir sobre esses bens** pois não respondem por dívida alheia, podendo o cônjuge *embargar de terceiro*. Este ponto deve ser sublinhado: os imóveis e móveis sujeitos a registo a que se alude no artigo 239º nº 1 CPPT são necessariamente da titularidade do executado: quando o artigo 217º determina que “A penhora é feita nos bens previsivelmente suficientes para o pagamento da dívida exequenda e do acrescido” refere-se, obviamente, à penhora de bens do executado, *rectius* dos legitimados para estarem como executados ao abrigo do artigo 153º CPPT, por serem os titulares exclusivos da dívida.

Por isso, não acompanhamos o referido ac. **TCAN 11-10-2012/Proc. 00412/06.6BEVIS (NUNO BASTOS)** segundo o qual o artigo 239º, nº 1, refere-se a ato de penhora que “incide sobre bens *imóveis ou móveis sujeitos a registo* (sejam eles bens comuns ou *próprios de qualquer deles*)”. Pelo contrário, o *cônjuge não tinha de ser citado nem os seus bens penhorados*, pelo que cabem embargos de terceiro ao abrigo do artigo 237º, mesmo que seja penhora que resulte da conversão de prévio arresto para cujo procedimentos o cônjuge fora notificado. Por maioria de razão, isso sucederá se o mesmo cônjuge já deduzira embargos de terceiro contra o arresto¹²: os embargos ao arresto convolam-se em embargos à penhora.

VII. A **qualidade de terceiro tem de ser sumariamente provada** “face ao processo de execução no âmbito do qual se verificou a diligência judicial ofensiva da posse ou de qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da mesma” (**TCAS 5-2-2013/Proc. 06153/12 (JOAQUIM CONDESSO)**) sob pena de indeferimento liminar nos termos do artigo 345º CPC.

¹¹ Isto sem prejuízo do artigo 246º CPPT mandar aplicar à própria reclamação de créditos as disposições do CPC, o que, obviamente, toca apenas aos credores, e não ao cônjuge.

¹² Naturalmente, em sentido diverso, ac. **TCAN 11-10-2012/Proc. 00412/06.6BEVIS (NUNO BASTOS)** conclui que o “meio processual adequado para o cônjuge do executado reagir contra a penhora em que se converteu o arresto de bem imóvel indevidamente atingido pela diligência, é a reclamação regulada nos artigos 276.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário” não se podendo aproveitar os embargos de terceiro contra ao arresto (!).

Trata-se de uma qualidade que não tem que ver nem com a legitimidade processual, i.e., o interesse direto, nem com a procedência do pedido: independentemente da posição que ocupe fora ou dentro do processo o sujeito tem um direito ofendido e incompatível com a execução, *maxime*, um direito de propriedade¹³. A qualidade de terceiro, em si mesma, parece, por isto, dizer respeito à *admissibilidade subjetiva do meio de defesa*, i.e., ao interesse processual. O legislador quis reservar um procedimento com esta estrutura e regime para um terceiro.

B) Fundamentos: ato ofensivo e direito incompatível

I. O embargante tem de provar que a **penhora na (...) sua “realização ou âmbito”, restringiu o seu direito ou posse**. Trata-se do “ato de agressão patrimonial” a que alude o ac. **TCAS 5-2-2013/Proc. 06153/12 (JOAQUIM CONDESSO)**.

A penhora é ofensiva por força do seu âmbito quando a sua extensão formal, maxime, levado a registo, é subjectivamente mais vasta que o âmbito subjectivo legalmente admitido.

Exemplo: na penhora de uma fração autónoma de que o proprietário executado conserva apenas a *nua-propriedade*, bastará ao terceiro usufrutário demonstrar que o ato o afecta também porque o registo da penhora foi feito sobre *também* ou somente sobre o usufruto.

Aqui a *ofensa presume-se*, não carecendo de se demonstrar ofensa concreta, dada a dificuldade em provar aqueles efeitos de fato.

Diversamente não há ofensa da propriedade do senhorio na penhora do direito ao arrendamento porquanto o direito do senhorio não cabe no seu âmbito¹⁴.

Exemplo: a penhora do direito ao trespasse e arrendamento em execução movida contra o inquilino, deixa intocada a posição do senhorio, em nada o afectando¹⁵.

A penhora é ainda ofensiva se, pese embora o âmbito formal ser o adequado, a penhora for em concreto realizada contra terceiro. Aqui o fato *concreto* da ofensa — o *desapossamento* — tem que ser sempre provado, pois formalmente a penhora exclui o direito de terceiro.

¹³ Diversamente, qualificando-o como fato constitutivo da pretensão do embargante: **STJ 5-3-1991/079913 (BROCHADO BRANDÃO)**.

¹⁴ Neste sentido **STJ 12-5-1983/ 070527 (FLAMINO MARTINS)**: “O proprietário de um imóvel, na sua qualidade de senhorio por o ter dado de arrendamento para efeito comercial e habitacional e cujo estabelecimento foi trespassado pelo primitivo locatário a terceiro, não tem legitimidade para embargar de terceiro a penhora que, em acção executiva movida por aquele contra o trespassário, veio a incidir sobre o direito ao arrendamento, dado que tal penhora não ofende a posse do senhorio como proprietário do prédio”. Identicamente, **RL 14-3-2000/0080641 (SAMPAIO BEJA)**.

¹⁵ **RP 12-1-1999/ 9821196 (DURVAL MORAIS)**.

Exemplo: na penhora de uma fracção autónoma de que o proprietário executado conserva apenas a propriedade de raiz se for em conformidade feito o registo da penhora sobre a mesma, pode haver ofensa do usufruto se o agente de execução, enquanto depositário da propriedade de raiz, o impedir de gozar a fracção e lhe mudar a chave da fechadura.

II. O embargante deve demonstrar, como se sabe, que se trate de “posse ou qualquer **direito incompatível** (...) de que seja **titular**”.

Portanto, o terceiro deve alegar e demonstrar a titularidade — *i.e.*, o fato de aquisição da titularidade — seja de *posse*, seja do *direito* ofendidos, o que determina, ao mesmo tempo, legitimidade e causa de pedir¹⁶.

Exemplo: “No actual Código de Processo Civil, aprovado pelo dec.lei 329-A/95, de 12/12, os embargos de terceiro deixaram de ter a natureza de processo especial, passando a ser configurados como modalidade do incidente de oposição, ampliando-se os pressupostos da sua admissibilidade, assim deixando de estar ligados, necessariamente, à defesa da posse do embargante. Isto é, face a este novo regime, o embargante, através dos embargos, além da posse, pode defender qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência judicial, que se traduza num ato de agressão patrimonial (cfr. artºs. 351º e seg., do C. P. Civil; relatório constante do dec. lei 329-A/95, de 12/12)” (TCAS 5-2-2013/Proc. 06153/12 (JOAQUIM CONDESSO)).

Ser-se titular do direito ou posse preenche a *legitimidade activa* implícita no dito preceito do art. 351º, nº 1, e confirmada na regra geral do art. 30º nº 1: apenas o titular tem interesse direto em demandar, pois é ele que, em caso de procedência, colherá benefício da sentença.

Por outras palavras, uma petição deduzida por quem *é terceiro à titularidade do direito* deverá se liminarmente indeferida (cf. art. 345º primeira parte) por ilegitimidade já que não há coincidência entre os sujeitos com interesse direto e os sujeitos da relação jurídica processual.

IV. Finalmente, **não basta a inibição, ainda que parcial, ao exercício do direito pelo terceiro**. A restrição há-de ter um adicional *desvalor* que a permita qualificar como *ofensa*. De outro modo, não se poderia penhorar bens na posse de terceiro.

Ora, na previsão daquele art. 351º, nº 1, CPC enuncia-se esse desvalor quando aponta para a qualidade do direito restringido: “posse ou qualquer **direito incompatível**”. **O que é um direito (ou posse) incompatível?**

¹⁶ “A causa de pedir nas ações reais, como é o caso dos embargos de terceiro, é o título invocado como aquisitivo do direito real, no caso a posse, que o embargante pretende ver tutelado” (RL 30-1-1992/0053562 (CAMPOS OLIVEIRA)).

Alguma doutrina tem definido *direito incompatível* por relação com a venda executiva: a incompatibilidade deverá ser aferida não pela penhora mas pela venda executiva. Os direitos incompatíveis seriam sempre *direitos que não caducam com a venda* e que, por isso, poderão depois ser opostos ao adquirente.

Tal é a posição de TEIXEIRA SOUSA¹⁷ – “não pode embargar de terceiro o titular de um direito real de gozo cuja constituição ou registo seja posterior ao da penhora, do arresto convertido em penhora ou da garantia real exercida na ação executiva”, o qual se extinguiria por força do artigo 824º, CC¹⁸ e, simetricamente, já poderiam defender os seus direitos em embargos de terceiro o titular de um direito real de gozo constituído ou registado antes do arresto, penhora ou garantia real¹⁹ – e de LEBRE DE FREITAS – direito incompatível será “todo o direito de terceiro, ainda que derivado do executado, cuja existência, tido em conta o âmbito com que é feita, *impediria a realização desta função*, isto é, a transmissão forçada do objeto apreendido”²⁰; o direito incompatível com a penhora seria aquele que, por nos termos do art. 840º, nº 1, CPC, *ser direito incompatível com a transmissão* e, como tal, podendo fundar um protesto pela reivindicação da coisa.

Por nosso lado, pensamos que é certo que a penhora ao ser instrumental da venda terá por objeto admissível aquilo que, por sua vez, possa ser objeto da venda executiva. Ora, esta não pode incidir sobre o que possa ser um “direito (...) incompatível com a transmissão”, como decorre cristalinamente do regime do protesto pela reivindicação do art. 840º, nº 1, CPC. Quem puder protestar pela reivindicação poderá, sem dúvida, embargar de terceiro.

Deste modo, uma **penhora subjetivamente ilegal é, antes de mais, uma penhora que ofende direito incompatível com a transmissão de quem não é parte na causa**. Neste sentido, ***direito incompatível com a penhora é equivalente a direito incompatível com a venda***. Em suma: se é nula a alienação executiva de coisa alheia, nula seria a respetiva e prévia penhora.

No, entanto, importa notar que ***o que ofende o direito de terceiro não é a venda executiva, mas a penhora***²¹ ou, fora da execução para pagamento de quantia, ***um ato de apreensão executiva ou cautelar***. É esse o ato (pretensamente) ilegal e ofensivo, como está na letra do art. 342º, nº 1, CPC. Por conseguinte, é esse o ato processual cujo *desvalor* terá de ser apurado *in casu*.

¹⁷ *Ação Executiva Singular*, 1998, 303: os direitos incompatíveis são “aqueles que impedem que os bens penhorados possam ser incluídos naqueles que, por pertencerem ao património do executado, devem responder pela dívida exequenda”; como critério concreto “são incompatíveis com a realização ou o âmbito da penhora os *direitos de terceiros sobre os bens penhorados que não se devam extinguir com a sua venda executiva*”.

¹⁸ AExS cit., 303. Algo neste sentido seguiu o ac. **RL 23-5-1991/ 0026006 (FLORES RIBEIRO)**: “tratando-se de penhora de bens hipotecados a posse invocável será a que se mostrar ser anterior ao registo da hipoteca”. E também, os acs. **RL16-6-1992/ 0051191 (ARAÚJO CORDEIRO)** e **RL 3-10-1996/0007296 (PIRES DO RIO)**.

¹⁹ AExS cit., 388.

²⁰ *A ação executiva*, 2009, 286.

²¹ “A penhora é que pode constituir o ato de ofensa da posse de terceiro. Os fatos sucessivamente praticados após a penhora nenhuma ofensa podem acrescentar à decorrente daquela” (**RP 17-6-1997/ 9720694 (GONÇALVES VILAR)**). Em termos próximos, **RP 8-4-1997/ 9621562 (GONÇALVES VILAR)**.

Exemplo: “É a penhora do imóvel e não a ordem de venda que constitui o ato ofensivo do direito que o embargante invoca relativamente ao bem penhorado no âmbito da execução, uma vez que é em resultado do cumprimento dessa diligência que o imóvel fica imediatamente apreendido e adstrito aos fins do processo executivo, ocorrendo a transferência dos poderes de gozo para o tribunal (a exercer através do fiel depositário, que no caso é o próprio embargante) e a ineficácia/indisponibilidade, para a execução, do bem penhorado” (ac. STA 23-4-2013/Proc. 0179/13 (FERNANDA MAÇÃS)).

Portanto, a lei postula um critério que apele aos efeitos da penhora (ato atual) e não aos efeitos da venda (ato futuro). Não o poderia, aliás, ser de outro modo: a alinação executiva, em qualquer das suas formas — venda, adjudicação ou remição — é, ao momento da penhora, meramente *eventual*.

Aliás, um tal critério que ignore os efeitos do ato atual de apreensão não seria, sequer, aplicável na ofensa por apreensão *não preparatória de venda*: nos casos de *uma apreensão em sede de execução para entrega de coisa certa, seja por arresto, seja por restituição provisória de posse, seja por medida cautelar inominada os efeitos traslativos e extintivo, do art. 824º, nºs 1 e 2, CC estão ausentes necessariamente*. Outro critério terá sempre de ser procurado, o qual, afinal, de teria ser coerente com o critério dos embargos de terceiro à penhora.

Portanto, os efeitos extintivos da venda executiva decorrentes do regime no artº 824º, nº 2 CC, não relevam para a decisão dos embargos de terceiro.

V. Na verdade, o objetivo indireto dos embargos de terceiro é **reduzir o objeto da penhora à sua justa medida subjetiva**, sem que o direito à execução pelo credor atropеле os direitos legítimos de terceiro.

Mas que direitos são legítimos e que critério delimita a justa medida?

A incompatibilidade há-de ser uma qualidade do próprio direito ofendido: a oponibilidade substantiva que causa um desvalor à penhora ou seja o terceiro apresenta um direito incompatível se for um direito oponível à execução ou procedimento de apreensão por razões de direito substantivo.

Os direitos materialmente oponíveis são:

a. **Direitos objetivamente oponíveis:**

- i. **Os direitos reais de gozo de terceiro**, pois apenas eles são oponíveis *erga omnes*, mesmo perante um tribunal: a propriedade (incluindo a onerada por reserva a favor do executado, desde que seja ofendida), a compropriedade, direitos reais de gozo

menores²² (usufruto, superfície, uso e habitação, servidão predial, direito real de habitação periódica);

Exemplo: “Face ao regime quer do CPC quer do CPPT nada impede que, em sede de embargos, se defenda o direito de propriedade ou qualquer outro direito real que seja violado, ou cujo exercício fique perturbado, com a manutenção da penhora ou arresto” (TCAN 25-11-2010/Proc, 00047/07.6BEPNF (PAULO ESCUDEIRO)).

ii. **A locação**, por força do artigo 1057º CC;

b. Direitos subjetivamente oponíveis:

i. **Os direitos de crédito**, nomeadamente, sobre saldo bancário, estabelecimento comercial de centro comercial, quota social;

ii. **Qualquer outro direito sobre bens que não integrem a esfera do executado:** direitos pessoais de gozo de terceiro, (v.g., comodato ou depósito de bem de terceiro, ex vi artigos 1133º, nº 2 e 1188º, nº 2), direitos reais de garantia (v.g., retenção) e de aquisição (v.g., preferência) quando onerem bens de terceiro.

O direito materialmente oponível ao ato judicial é, assim, um direito excluído do seu objeto, qualquer que seja a forma processual que assuma: penhora, apreensão, despejo, restituição provisória de posse, arrolamento ou apreensão inominada.

Se o bem penhorado fosse vendido essa transmissão seria nula e o bem continuaria ainda a ser do seu titular, o terceiro. **O efeito translativo do art. 824º, nº 1, CC não se pode dar para direitos que não são os do executado**, tal como a venda extrajudicial não faz extinguir o direito legítimo do proprietário ou titular de direito real. Recorde-se a letra da lei: a “venda em execução transfere para o adquirente os direitos do executado sobre a coisa vendida”.

No entanto, deve ser notado que essa oponibilidade supõe uma **anterioridade à penhora**, por força do artigo 819º CC; ou seja, um direito ou posse posteriores à penhora não pode ser oposto à execução, como sabemos.

Exemplo 1: “Sendo o contrato em que se fundamentam os embargos de terceiro celebrado em data posterior ao registo da penhora levada a efeito no âmbito do processo de execução fiscal, não se revela necessária a produção de prova testemunhal incidente sobre o cariz da posse sustentada pelo embargante e o termo inicial da mesma, tudo levando em consideração as regras do registo predial (cfr.artºs.2, nº.1, als.a) e n), e 5, nº.1, do C. R. Predial), tal como o disposto

²² Se o credor quiser realizar a sua garantia real na íntegra (i.e., abrangendo a propriedade de raiz e incorporando ainda o usufruto ou qualquer outro direito real onerador posterior à garantia) *deverá executar ab initio o terceiro, ao abrigo da legitimação dada pelo art. 54º, nº 4, CPC* (penhora de bens onerados na posse de terceiro).

no artº.819, do C.Civil, normas que consagram a ineficácia face ao exequente dos atos de disposição ou oneração dos bens penhorados registados depois da mesma penhora. É que o registo, tendo em regra valor meramente declarativo, será indispensável quando as partes quiserem tornar eficaz o seu direito contra terceiros” (TCAS 24-1-2012/Proc. 04657/11 (JOAQUIM CONDESSO)).

Exemplo 2: “Tendo o terceiro deduzido impugnação de ato de reversão de responsabilidade (meio inadequado, mas sim a oposição) “o ato de penhora do imóvel cujo direito de propriedade a impugnante adquiriu ao executado em momento muito posterior a registodapenhora, ato que a impugnante pretende ver eliminado pela extinção da execução fiscal contra o revertido, não representa, face ao momento em que ocorreu, um ato ofensivo do seu direito de propriedade ou um ato lesivo para si, pelo que nunca seria possível convolar a impugnação em reclamação prevista no art. 276º do CPPT ou em embargos de terceiro (STA 13-11-2013/Proc. 0572/13 (DULCE NETO)).

No mais não podem fundar embargos de terceiro **direitos pessoais de gozo** (v.g., comodato, depósito, gozo por tradição em contrato-promessa), **direitos reais de garantia** (mesmo a retenção fundada em contrato-promessa) e de **aquisição** (por ex. promessa real) quando onerem bens de terceiro. Os primeiros não são materialmente oponíveis ao credor (“*res inter alios acta*”) e os segundos embora oponíveis não são incompatíveis, antes conhecem um meio processual que lhes é adequado, como a reclamação de créditos, a intervenção para exercer a preferência ou a compra por venda direta.

Exemplo: o credor hipotecário não pode deduzir embargos de terceiro à penhora que incide sobre o bem penhorado²³; o credor pignoratício não pode deduzir embargos de terceiro à penhora, da coisa empenhada em garantia do seu crédito²⁴.

VI. No caso da *locação*, a nossa ressalva assenta no benefício da *emptio non tollit locatio* sedado no artigo 1057º CC²⁵. Todavia, de todo se pode assim concluir que o arrendamento de imóvel feito pelo contribuinte a favor de um terceiro seja oponível à execução fiscal. Na realidade há que articular aquele benefício com os artigos 819º e 824º CC, ou seja com os limites decorrentes da necessidade de anterioridade à penhora ou arresto e de anterioridade às garantias reais executadas.

Assim, se o **arrendamento for posterior à penhora ou arresto** é inoponível à execução fiscal por força dos artigos 819º e 622º CC²⁶, pelo que não é um direito materialmente oponível.

²³ RP 16-1-1997/9631401 (VIRIATO BERNARDO) e STJ 5-6-1997/97B348 (SAMPAIO DA NÓVOA). Identicamente TEIXEIRA DE SOUSA, AExS cit., 307 e LEBRE DE FREITAS, AEx cit, 284-285, em termos gerais para as garantias reais.

²⁴ STJ 24-1-1984/071345 (MOREIRA DA SILVA).

²⁵ Ver o nosso *Manual*, cit., 763-764 e 956-958.

²⁶ Assim, incluindo todos os atos do artigo 819º CC no âmbito deste artigo 622º, incluindo as onerações, PIRES DE LIMA/ ANTUNES VARELA, *Código Civil anotado I*, 1982, 608.

Se o **arrendamento for anterior à penhora mas posterior à garantia real executada**, como hipoteca ou privilégio especial, irá caducar com a alienação executiva por força do artigo 824º, nº 2, CC, como se fora um direito real de gozo menor²⁷. No entanto, essa caducidade só tem lugar se o arrendatário foi citado ao abrigo do artigo 54º, nº 4, CPC: se o foi não pode embargar de terceiro; se o não foi pode embargar de terceiro, de modo a que o âmbito da penhora seja reduzido, salvo se for repetida a omissa citação.

Se o **arrendamento for anterior à data da constituição de garantias reais a favor do Fisco** é que se poderá manter, nos termos do referido artigo 824º, nº 2, CC, *a contrario*.²⁸

Em qualquer caso, o terceiro arrendatário tem o ónus de embargar dentro do prazo fixado no artigo 237º, nº 3, CPPT²⁹.

VII. Quando seja probatoriamente mais conveniente, **o direito incompatível pode ser oposto indiretamente mediante a respetiva posse**. Como se sabe os embargos de terceiro eram, aliás, originariamente um meio de defesa da posse.

A posse incompatível, exigida pelo art. 342º, nº 1, CPC é a posse correspondente a um direito materialmente oponível à apreensão — em princípio, um *direito real de gozo* e, residualmente, direitos reais de *garantia e de aquisição* quando o executado não seja o credor garantido ou a contraparte no contrato — **e, por isso, excluído em absoluto do objeto da execução**.

Exemplo: assiste ao proprietário e ao comproprietário o poder de defender a sua posse por embargos de terceiro contra a penhora de *fração* do prédio³⁰ ou de *quota parte* de um bem³¹; o terceiro arrendatário pode defender a propriedade sobre a penhora do recheio do locado, alegando a respetiva posse³².

Inclui-se aqui a posse sobre títulos de crédito.

É absolutamente irrelevante para efeitos de oponibilidade da posse à penhora ou ato judicial de apreensão se essa posse é *causal* ou se é *formal*, i.e., se o possuidor é o

²⁷ Ver o nosso *Manual*, cit., 763-764 e 956-958.

²⁸ Ver um caso de embargos de terceiro pelo arrendatário em **STA 110-10-2012/Proc. 0933/12 (ASCENSÃO LOPES)**.

²⁹ Ver os problemas associados a esse prazo, infra no ponto 2. C) deste parágrafo.

³⁰ **RL 26-10-1995/ 0083146 (FLORES RIBEIRO)**. “São de receber os embargos se o embargante ocupa o andar em causa fruindo o respectivo gozo, pagando ele próprio em seu nome e do seu bolso os encargos de condomínio, dando assim uma aparência de posse, tanto do "corpus" como do "animus"” (**RL 27-1-1994/ 0079532 (CARVALHO PINHEIRO)**).

³¹ Contra, o ac. **RL 17-1-1995/ 0083901 (AZADINHO LOUREIRO)**, defendeu que a penhora, ou qualquer outra diligência ordenada judicialmente, que diga respeito apenas a uma mera quota de herdeiro ou comproprietário executado, e não aos bens *concretos* que constituem a herança indivisa ou a coisa comum antes da divisão, jamais ofenderá a posse *efetiva* que esteja a ser exercida sobre os mesmos bens. Com o devido respeito, permita-se-nos discordar: no plano substantivo há uma posse nos termos da quota (cf. art. 1406º, nº 2, CC) e que está a ser ofendida, apesar da penhora de quota não implicar dessapossamento. A perda da natureza estritamente possessória dos embargos facilita a nossa solução.

³² **STJ 7-12-1994/085981 (MIGUEL MONTENEGRO)**.

efetivo titular ou é, apenas, um aparente (por via da posse, justamente) titular do direito de fundo.

E se o embargante se pode basear em posse efetiva, todavia também basta uma *posse jurídica*, não *efetiva*, como na sucessão na posse (cf. art. 1255º, CC) e no constituto possessório (cf. arts. 1263º e 1264º, al. d), CC), e seja essa posse efetiva exercida diretamente ou por intermédio de outrém. Mas também é irrelevante se o embargante é o *possuidor originário* ou se é *possuidor derivado* por sucessão na posse (cf. art. 1253º, CC) ou por título diverso (cf. art. 1256º, CC). Finalmente, a posse incompatível é-o mesmo quando *é exercida por intermédio de outrém, e m nome do embargante*, como o autoriza o art. 1252º, CC: por ex., pode embargar de terceiro o possuidor que comoditou o bem em causa ou que o cedeu.

A diferença pode, sim, é exprimir-se no plano da procedência da causa, que não se confunde com o plano da *legitimatío ad causam*.

Já a detenção está, manifestamente excluída como causa de pedir dos embargos de terceiro³³. Há simples detenção quando havendo *corpus* falta o *animus possedendi*. A razão da sua exclusão do âmbito do art. 342º CPC reside em a detenção não fazer presumir o direito de fundo, i.e., não beneficiar do art. 1268º, nº 1, CC.

Aplicando o art. 1253º CC, pode dizer-se que os respetivos sujeitos estão arredados da tutela do art. 342º CPC, incluindo os possuidores em nome alheio.

Exemplo: “Exigindo-se, como condição do direito de embargar (no âmbito do exame do terceiro requisito mencionado supra), que a posse do embargante seja afetada pela diligência judicial em causa, dir-se-á que a doutrina e jurisprudência são uniformes em considerar que o exercício de poderes do promitente-comprador se configura como um mero detentor precário (cfr. artº. 1253, al. c), do C.Civil), visto que adquire o “*corpus*” possessório, mas não adquire o “*animus possidendi*”, ficando, pois, na situação de mero detentor ou possuidor precário. Somente assim não acontece se ocorrer a inversão do título da posse, nos termos dos artºs.1263, al.d), e 1265, do C.Civil, sendo que de tal factualidade compete ao promitente-comprador fazer prova, no caso dos autos, ao embargante/recorrente” **(TCAS 30-4-2013/Proc. 06544/13 (JOAQUIM CONDESSO))**.

Se não pode embargar em representação do possuidor, pois é a este que se refere a detenção, apresentará, então, o *detentor legitimidade direta para embargar por si próprio, i.e., um direito incompatível ou uma posse em nome próprio incompatíveis?*

A resposta é *sim*, se o respetivo direito que legitima o *corpus* for um direito *materialmente oponível*, ou seja, um direito real.

³³ Neste sentido, LEBRE DE FREITAS, AEx cit., 280.

É o que sucede, justamente, com os titulares de *direitos reais de gozo não exclusivos*: a compropriedade (art. 1406º, nº 2, CC), o usufruto (art. 1439º, CC), o uso e habitação (art. 1484º, CC), a superfície (art. 1524º CC), as servidões prediais (art. 1543º CC). Eles são possuidores em nome alheio quanto à propriedade, mas possuidores em nome próprio quanto ao direito real de gozo não exclusivo.

VIII. Como resultado, em face da letra do art. 342º CPC o terceiro terá, assim, ao seu dispor causas de pedir alternativas: tanto pode alegar e demonstrar o seu *direito incompatível*, como pode alegar e demonstrar a *posse respetiva*.

Invocando ***direito incompatível***, o terceiro deverá alegar e demonstrar os *atos de aquisição da titularidade do direito*, i.e., o “fato jurídico” de que deriva o direito real (cf. art. 581º, nº 4, CPC)).

Invocando ***posse incompatível***, o terceiro deverá alegar e demonstrar os *atos de aquisição da posse*. No plano probatório, essa posse incompatível fará, instrumentalmente, presumir a titularidade do direito correspondente aos poderes de fato, nos termos do art. 1268º, nº 1, CC, o que, inversamente, pode ser usado como fato probatório quando a causa de pedir seja o direito de fundo.

O fundamento de fundo é melhor se o terceiro tiver registo a seu favor; de outro modo pode perder-se numa *probatio diabolica*. O fundamento possessório é, justamente, “aconselhável” quando, não havendo registo do direito, se possa provar mais facilmente a posse.

C) Pedido repressivo e pedido preventivo.

I. Nos embargos de terceiro o efeito jurídico pretendido é a *revogação do ato de penhora, arresto ou outro*, já que não há prévia e genética decisão judicial.

Trata-se, pois, de um pedido constitutivo extintivo de um ato processual.

No plano do objeto imediato, o pedido de embargos cumpre uma *função de remédio*, designada como *embargos de terceiro repressivos*: a revogação é pedida *depois* da consumação da penhora, nos termos do artigo 237º, nº 3, não se admitindo embargos de terceiro preventivos, como autoriza o art. 350º, CPC.

II. No entanto, a jurisprudência admite embargos com função preventiva.

Exemplo: “Vindo os embargos de terceiro dirigidos contra a ordem, proferida pelo órgão da execução fiscal, de entrega do prédio vendido no processo judicial de execução sob a cominação de arrombamento das portas, e não contra o ato da penhora ou da venda desse bem, visando, assim, *evitar uma diligência processual susceptível de afectar o direito a que se arroga a embargante* (arrendatária e titular do estabelecimento nele instalado), torna-se inquestionável

que se trata de embargos com *função preventiva*, regulados no artigo 359.º do CPC, subsidiariamente aplicável ao processo judicial tributário por força do disposto no artigo 2.º, alínea e), do CPPT” (**STA 12-9-2102/Proc. 0995/11 (DULCE NETO)**).

3. Procedimento.

A) Pressupostos processuais e procedimento (aspetos gerais)

I. Os embargos são deduzidos junto do órgão da execução fiscal, correndo depois como incidente da instância de execução fiscal, junto do *tribunal competente*, nos termos do artigo 166º, nº 1, al. a), CPPT.

Quanto à *personalidade e capacidade judiciárias* eles regem-se pelas regras gerais, enquanto a *legitimidade ativa e o interesse processual* se aferem nos termos do artigo 237º CPPT já atrás abordado – tem legitimidade quem se apresenta como titular de um direito ou posse ofendidos e incompatíveis, conquanto que seja terceiro. Pode haver lugar a litisconsórcio voluntário unitário; por ex., qualquer co-herdeiro ou condômino de herança tem legitimidade para deduzir embargos de terceiro.

II. Relativamente à tramitação dos embargos de terceiro a regra cardinal é a do artigo 167º: “O incidente dos embargos de terceiros, quando não forem liminarmente indeferidos na parte que não estiver regulada no presente Código, rege-se pelas disposições aplicáveis à oposição à execução”.

Para se compreender o sentido deste preceito importa notar que **os embargos de terceiro do Código de Processo Civil comportam uma fase introdutória e uma fase contraditória**, como se retira da leitura e compreensão dos artigos 344ºss. CPC.

A *fase introdutória* tem natureza sumária e cautelar: peticionados os embargos, após as diligências probatórias necessárias, será feita uma apreciação da aparência do bom direito do terceiro, sendo os embargos recebidos ou rejeitados conforme haja ou não probabilidade séria da existência do direito invocado pelo embargante e a execução suspensa. A apreciação nela feita é provisória e sumária e, seja qual for o seu teor, não faz caso julgado material, seja para a fase seguinte, seja para ações autónomas. A *fase contraditória* é de natureza puramente declarativa visando julgar em termos finais e com valor de caso julgado da procedência da pretensão em sentença final.

Ora, voltando ao regime do artigo 167º CPPT, decorre dele que embargos de terceiro à penhora ou ao arresto fiscais se regem pelas **disposições que lhes são próprias** (i.e., a parte regulada no CPPT) – os artigos 237º e 238º CPPT – e pelas **disposições aplicáveis ao processo de oposição à execução fiscal**, i.e., os artigos 208º a 213º, relativos à autuação, remessa, despacho liminar, notificação, contestação e efeitos), sendo certo que por sua vez o artigo 211º, nº 1, também remete (depois da contestação) para o processo judicial de impugnação, ou seja, para os artigos 99º ss, em especial para os artigos 112º ss CPPT. É

esta a boa doutrina do ac. **TCAS 5-5- 2009/Proc. 02881/09 (JOSÉ CORREIA)**: “há que concluir que o legislador *não pretendeu aqui o recurso ao direito subsidiário*, pelo que não é legítimo invocá-lo. E tal intenção do legislador é inequívoca, porque se fosse outra, se efectivamente o legislador pretendesse que aos embargos de terceiro em execução fiscal, fosse aplicável o regime processual do CPC, bastaria omitir o regime, caso em que seria aplicável o previsto no CPC, por força do artº2º e) do CPPT, ou, então, mandar aplicá-lo expressamente”.

III. Em consequência **os embargos de terceiro na execução fiscal não têm fase introdutória**, *ausência que não prejudica o embargante*, dado que ela serviria, essencialmente, para obter a suspensão da execução, ao abrigo do artigo 347º, primeira parte CPC, o que que o embargante também consegue ao abrigo do artigo 212º, CPPT.

A tramitação destes embargos de terceiro é, na realidade, a seguinte:

- a) Petição inicial, com os requisitos do artigo 206º e 237º;
 - b) Autuação e remessa (artigo 208º);
 - c) Despacho liminar (artigo 209º e 210º), com suspensão da execução (artigo 212º);
 - d) Notificação ao representante da fazenda pública para contestação (artigo 210º);
 - e) Conhecimento imediato do pedido (artigo 113º, CPPT);
- ou
- f) Instrução, com eventual audiência contraditória (artigos 114º ss.) e as especialidades do artigo 211º, nº 2;
 - g) Alegações e vista ao MP (artigos 120º e 121 CPPT);
 - h) Sentença (artigos 122º ss), com os efeitos materiais eventuais do artigo 238º;
 - i) Apensação ao processo de execução, conforme o artigo 213º;

Passemos a ver de seguida alguns dos seus aspetos mais importantes.

B) Procedimento: impulso processual.

I. O terceiro deve deduzir os embargos em *30 dias contados sobre o dia da prática do ato ofensivo da posse / direito ou daquele em que o embargante teve conhecimento da ofensa*, mas nunca depois da venda dos respetivos bens, por força do artigo 237º, nº 3, CPPT.

Quanto ao início da contagem do prazo, na jurisprudência, tem sido *bem* julgado que “o fato relevante para se iniciar a contagem do prazo para reagir contenciosamente através de embargos seja, nos termos do disposto no nº 3 do art. 237º do CPPT, o **conhecimento desse ato** de apreensão judicial do bem, e não a data em que é ordenada a sua venda” (STA 23-4-2013/Proc. 0179/13 (FERNANDA MAÇÃS)). Os embargos de terceiro são, recorde-se, um meio de defesa da *penhora*, arresto ou apreensão judicial de bens e não da *venda* dos bens.

Por outro lado, na pluralidade de penhoras ou atos ofensivos, o prazo “tem subjacente uma opção legislativa no sentido de apenas poderem ser deduzidos embargos de terceiro **em relação ao primeiro ato ofensivo** do direito do embargante que chega ao seu conhecimento” (STA 3-2-2010/Proc. 0684/09 (JORGE SOUSA)) o que na doutrina tem apoio em JORGE LOPES DE SOUSA³⁴.

O conhecimento pelo embargante do ato lesivo da posse ou direito é um fato pessoal e subjetivo, que se pode presumir segundo as regras de experiência³⁵. Diversamente, não se deve presumir o conhecimento na data da penhora se não houve apreensão ou se o terceiro não participou nem presenciou o ato. O conhecimento, nesse caso, será por meio da notificação do ato de penhora ou outro.

De todo o modo, “não havendo elementos seguros que conduzam a um juízo positivo sobre o conhecimento pela parte da falta de razão da posição jurídica adoptada, não se justifica condenação por litigância de má fé” (STA 3-2-2010/Proc. 0684/09 (JORGE SOUSA)).

II. Tratando-se *embargos de terceiro preventivos* é “controverso que a tais embargos de função preventiva seja aplicável o prazo de caducidade previsto no n.º 3 do artigo 237.º do CPPT para embargos de função repressiva” (STA 12-9-2012/Proc. 0995/11 (DULCE NETO)). No entanto, eles estão sujeitos ao dito prazo por razões de segurança jurídica e de igualdade, o qual se conta da *data em que o embargante teve conhecimento da futura penhora, despacho de arresto ou apreensão cautelar*. Aliás, a idêntica sujeição ocorre no processo civil para os embargos preventivos, ao abrigo do artigo 350º, nº 1, CPC³⁶.

Qualquer outro entendimento ignoraria a segurança jurídica que percorre o processo civil – ou qualquer outro processo do Estado - traduzida na constante imposição de prazos de caducidade contados desde o conhecimento do fato-fundamento, como, por exemplo, no artigo 697º, nº 2, al. c), *in fine*, CPC em sede de revista.

III. Repressiva ou preventiva a natureza dos embargos, mesmo que deduzidos dentro do prazo de 30 dias **são inadmissíveis embargos de terceiro depois da venda dos bens em causa**. De outro modo, postergar-se-ia, novamente, a segurança jurídica em geral e, em especial, os direitos legítimos do adquirente desses bens.

³⁴ CPPTanot. e com. III cit.,158.

³⁵ Assim, presume-se que o terceiro tem logo, na data do ato, conhecimento da penhora quando ela se traduz numa apreensão efetiva e aquele (1) participou ou (2) presenciou o ato de penhora ou se (3) *não poderia ter deixado de saber* naquele dia, segundo as regras de normalidade.

³⁶ Assim, o nosso *Manual da execução e despejo*, 2013, 798.

Como bem nota esse acórdão **STA 14-3-2012/Proc. 060/12 (FERNANDA MAÇÃS)** “A restrição da possibilidade de deduzir embargos de terceiro após a venda consagrada no nº 3 do art. 237º do CPPT afigura-se materialmente fundada e adequada e proporcional à proteção de outros bens constitucionalmente protegidos, tais como o interesse público na proteção da estabilidade das vendas em execução, que incrementa a segurança dos compradores, fomentando o aparecimento de um maior número de interessados e a obtenção de melhores preços, bem como a necessidade de proteger a boa-fé e a confiança dos adquirentes de bens em hasta pública, pelo que o referido preceito não viola o disposto no art. 20º, nºs 1 e 4, da CRP”.

Este limite impõe-se, repete-se, também para os **embargos preventivos** pela simples razão lógica de não caberem embargos preventivos depois da execução da diligência de penhora apreensão da coisa; consumada esta, quaisquer embargos de terceiro são repressivos³⁷.

IV. Em consequência, embargos deduzidos depois da venda dos bens devem ser julgados como manifestamente³⁸ intempestivos, mesmo que o embargante alegue só ter tido conhecimento da ofensa do seu alegado direito depois de tal venda³⁹. Os embargos de terceiro são, repetimos, um meio de defesa da *penhora*, arresto ou apreensão judicial de bens e não da *venda* dos bens⁴⁰.

Naturalmente que **o (alegado) direito do terceiro que não haja validamente caducado por efeito da venda fiscal ex vi artigo 824º CC mantém-se**, pelo que deverá usar de **ação de revindicação** para obter o reconhecimento do seu direito e depois pedir a anulação da venda. Apenas a usucapião a favor de quem haja adquirido o bem na execução fiscal poderá impedir a procedência dessa ação⁴¹.

Portanto, há *mais vida no sistema processual de tutela dos direitos substantivos para além dos embargos de terceiro*.

V. O prazo de 30 dias é de natureza substantiva⁴², ou seja, de caducidade do direito de

³⁷ Diversamente, o ac. **STA 110-10-2012/Proc. 0933/12 (ASCENSÃO LOPES)** qualifica de como preventivos embargos que já não o são pois foram deduzidos depois da venda. Como o devido respeito, discordamos profundamente de uma lógica que não é a da lei.

³⁸ “Manifestamente” porquanto a venda é um ato de conhecimento oficioso por parte do tribunal.

³⁹ Nesse sentido, o dito ac. **STA 14-3-2012/Proc. 060/12 (FERNANDA MAÇÃS)**.

⁴⁰ Também neste sentido, **STA 23-4-2013/Proc. 0179/13 (FERNANDA MAÇÃS)**.

⁴¹ Ver o nosso *Manual* cit., 815 ss.

⁴² **RP 19-6-1995/ 9451148 (MARQUES PEIXOTO)** e **RP 10-7-1995/ 9440680 (MARQUES PEIXOTO)** e pelo que não está sujeito às suspensões previstas no art. 144º nº1. Contra, **RP 17-5-2001/0130693 (OLIVEIRA VASCONCELOS)**: “o prazo para a dedução de embargos de terceiro é um prazo judicial, que se interrompe nas férias judiciais”, como, antes dele, com a mesma conclusão, os acs. **RL 21-3-1990/ 0059974 (FERREIRA GIRÃO)**, **RL 1-10-1992/0040766 (FLORES RIBEIRO)**, **RL 27-6-1995/ 9520088 (LEMONS JORGE)**, **RL 19-1-1999/ 0066351 (SEARA PAIXÃO)** (conclui pela aplicação do art. 145º nº 5), **RE 6-4-2000, BMJ 496, 317** (defende igualmente a aplicabilidade do art. 145º nºs 5 a 7, pelo que tendo os embargos de terceiro sido apresentados no primeiro dia útil após o termo do prazo, a validade está dependente do pagamento de multa a liquidar, pelo que inexistiria fundamento para a rejeição liminar dos mesmos) e **RE 8-3- 2007/1417/06-2 (ALMEIDA SIMÕES)**.

ação⁴³.

Como tal não cabe ao terceiro, nem a alegação, nem a prova da tempestividade, a qual não é requisito da admissibilidade dos mesmos⁴⁴; é o embargado que, **por força da regra geral do art. 343º, nº 2, CC**, está onerado com a alegação e com a prova de o prazo já ter decorrido sua dedução⁴⁵, sendo uma exceção perentória extintiva.

Exemplo 1: “Não é ao embargante que cabe a prova da tempestividade dos embargos, mas antes ao embargado a alegação e prova da sua intempestividade, dado que o decurso de tal prazo configura uma causa extintiva do direito potestativo de ação, sendo esta exceção de caducidade de conhecimento oficioso pelo Tribunal, desde que o processo contenha elementos de fato que a tal permitam (cfr. artºs. 333, nº.1, e 343, nº.2, do C. Civil)” **(TCAS 5-5-2009/Proc. 02881/09 (JOSÉ CORREIA) = TCAS 13- 3-2012/Proc. 05125/11 (JOSÉ CORREIA).**

Exemplo 2: “O prazo fixado no artigo 237º, nº 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário para dedução de embargos de terceiro é extintivo do respectivo direito potestativo de ação, o que significa tratar-se de um prazo de caducidade. Como tal, deve observar-se o princípio geral consignado no nº 2 do artigo 343º do Código Civil por força do qual cabe ao embargado (Fazenda Pública) a prova de os embargantes saberem há mais de trinta dias da penhora ofensiva da sua posse, e não a estes demonstrar a sua alegação de que tinham tido conhecimento dessa diligência há menos de trinta dias. **(TCAN 13-03-2014 / Proc. 00713/12.4BEBRG (IRENE NEVES)).**

Por outro lado, a **caducidade do direito de ação é de conhecimento oficioso apenas em matéria de direitos indisponíveis** (cf. art. 333º, nº 1, in fine, CC), pelo que deve concluir-se que, *em regra*, “não pode [...] ser conhecido oficiosamente tal excesso de prazo” na instauração dos embargos de terceiro, valendo o regra da inoficiosidade dos artigos 333º nº 2 e 303º⁴⁶.

⁴³ STJ 14-6-1995/087269 (COSTA MARQUES), RP 15-2-1996/ 9630104 (ALVES VELHO), RP 27-1-1997/9650767 (SIMÕES FREIRE), STJ 23-9-1999/99B048 (SIMÕES FREIRE) e RL 10-2-2000/0084368 (SALAZAR CASANOVA).

⁴⁴ RL 21-3-1996/ 0012872 (SILVA PEREIRA).

⁴⁵ Assim, TEIXEIRA DE SOUSA, *AExS cit.*, 314 e JORGE LOPES DE SOUSA, *CPPTanot. e com.* III cit., 159. Na jurisprudência, RP 20-11-1997/9730978 (MANUEL RAMALHO) (“Nas acções que devam ser propostas dentro de certo prazo a contar da data em que o autor teve conhecimento de determinado fato, cabe ao réu a prova de o prazo já ter decorrido. Entre essas acções contam-se os embargos de terceiro”) e RL 25-2-2000/0033776 (ARLINDO ROCHA) (“cabe ao embargado, em embargos de terceiro, o ónus da prova de que tais embargos foram deduzidos fora de tempo, nada tendo o embargante de alegar e provar quanto à sua dedução tempestiva”). No mesmo sentido: STJ 2-12-1982/ 070240 (RODRIGUES BASTOS), STJ 21-4-1983/070598 (SANTOS CARVALHO), RL 28-6-1990/0029132 (LOPES PINTO), RL 29-11-1994/0089241 (ARAUJO CORDEIRO), RP 9-5-1995/ 9520109 (ARAÚJO BARROS), STJ 14-6-1995/087269 (COSTA MARQUES), RP 4-7-1995/9520183 (ALMEIDA E SILVA), RP 15-2-1996/9630104 (ALVES VELHO), RP 26-2-1996/9550683 (ANTERO RIBEIRO), RP 27-1-1997/9650767 (SIMÕES FREIRE), RL 11-3-1997/ 0016511 (ANDRÉ DOS SANTOS), STJ 22-4-1997/96A766 (CÉSAR MARQUES), STJ 23-9-1999/99B048 (SIMÕES FREIRE), STJ 23-1-2001/00A3191 (PAIS DE SOUSA) e RE 30-10-2008/1821/08-2 (SÍLVIO SOUSA).

⁴⁶ RL 11-3-1997/ 0016511 (ANDRÉ DOS SANTOS). No mesmo sentido, de que o juiz não pode, em regra, conhecer oficiosamente a intempestividade, RL 10-Fev-2000/0084368 (SALAZAR CASANOVA).

Exemplo: “O decurso de tal prazo configura uma causa extintiva do direito potestativo de acção, sendo esta excepção de caducidade de conhecimento oficioso pelo Tribunal, desde que o processo contenha elementos de fato que a tal permitam (cfr.artº.333, nº.1, do C. Civil” (TCAS 5-5-2009/Proc. 02881/09 (JOSÉ CORREIA))

Mas pelas mesmas razões, o tribunal até poderá, justamente, conhecer oficiosamente da tempestividade dos embargos quando estes sejam deduzidos depois de os bens terem sido judicialmente vendidos ou adjudicados⁴⁷, já que a violação do artigo 237º, nº 3, *in fine*, CPPT em questão já é de interesse público e não apenas do credor exequente.

Finalmente, **quanto à sua contagem a lei trata-o como prazo judicial no artigo 20º nº 2 CPPT, à semelhança do artigo 138º nº 4 CPC.**

Exemplo: “O prazo para deduzir embargos de terceiro é um prazo judicial, atento o disposto no artº.20, nº.3, do C. P. P. Tributário. Com efeito, o processo de execução fiscal tem natureza judicial, na sua globalidade, apesar de haver uma parte do mesmo que é processada perante órgãos da Administração Tributária (artº.103, nº.1, da L.G.T.). Tratando-se de prazo de natureza judicial, aplica-se-lhe o regime do C. P. Civil (cfr.art.20, nº.2, do C.P.P. Tributário), pelo que ele corre continuamente, mas suspende-se em férias judiciais, transferindo-se o seu termo para o primeiro dia útil seguinte quando terminar em dia em que os Tribunais estejam encerrados ou seja concedida tolerância de ponto (cfr.artº.144, nºs.1, 2 e 3, do C.P.C.). Igualmente por ter essa natureza de prazo judicial, é-lhe aplicável o disposto no artº.145, do C.P.C., relativamente à prática do ato fora do prazo. Por último, o referido prazo de 30 dias é acrescido da dilação que for aplicável, prevista no artº.252-A, do C.P.C. A partir da data da citação conta-se o prazo da dilação e, finda esta, começa a correr o prazo para a prática dos atos (cfr.artº.250, nº.2, do C.P.C.). Mais se dirá que a dilação é de cinco dias, além do mais, quando a citação tenha tido lugar fora da área da comarca em que se situa o serviço da administração tributária onde corre o processo (cfr.artº.252-A, nº.1, al. b), do C.P.C.)” (TCAS 13-3-2012/Proc. 05125/11 (JOAQUIM CONDESSO)).

VI. A *petição inicial* deve cumprir os requisitos do artigo 206º CPPT e *apresentada* junto do órgão da execução fiscal, como impõe o nº 2 do artigo 237º CPPT.

C) Procedimento: reparação ou contestação e subida; efeitos da subida.

I. Autuada a *petição inicial*, o órgão da execução fiscal *remeterá* em 20 dias o processo ao tribunal de 1ª instância competente.

⁴⁷ RL 10-2-2000/0084368 (SALAZAR CASANOVA).

No entanto, no decurso desse prazo o **qual órgão pode “pronunciar-se sobre o mérito” dos embargos de terceiro “e revogar o ato, reparando o vício que lhe tenha dado fundamento”,** nos termos do artigo 208º. Nesta última eventualidade, extingue-se logo o incidente por inutilidade superveniente, conforme o artigo 277º, al. e), CPC, ex vi artigo 2º CPPT. Trata-se, aliás, de uma de entre outras situações em que pode ter lugar essa vicissitude extintiva⁴⁸.

Caso não tenha lugar essa revogação, o órgão da execução fiscal *remeterá* o processo ao tribunal.

II. A subida dos embargos não suspende a execução em si mesma, até ao termo ou decisão dos embargos, porquanto não se está a discutir os seus fundamentos, *maxime*, a dívida fiscal, como sucede em sede de artigo 169º, nº 1, CPPT. Diversamente, *fica suspensa a execução apenas quanto aos bens a que se referem os embargos*, ou seja, quanto aos bens a que respeitam os efeitos da decisão final dos embargos; no mais, a *execução prossegue quanto aos outros bens*.

Não pode ser de outro modo a aplicação *com as devidas adaptações*⁴⁹ do artigo 347º CPC⁵⁰, ex vi artigo 2º CPPT, também apoiado, aliás, na regra do artigo 172º CPPT relativo a ação autónoma de invocação de direitos de terceiro sobre os bens penhorados.

Contra, dir-se-ia que visto os autos do processo subirem ao tribunal judicial, então não poderia continuar a execução cujo *corpus* se encontra, justamente, nos serviços do órgão da administração fiscal. No entanto, bem demonstra JORGE LOPES DE SOUSA⁵¹ que em ordem a cumprir aquela regra do artigo 347º CPC os embargos não sobem com os próprios autos mas sobem em separado com cópia autenticada do processo principal, tal como está previsto para a reclamação de créditos no artigo 245º, nº 4, CPPT. Apenas assim não será, naturalmente, se não houver mais bens para além dos embargados.

III. Cabe, então, despacho liminar do juiz que poderá ser de rejeição por um dos seguintes fundamentos do artigo 209º CPPT: dedução fora de prazo, não ter sido alegado algum dos fundamentos admitidos no artigo 237º nº1 CPPT e manifesta improcedência.

Exemplo nº 1: “O Juiz deve rejeitar liminarmente a p.i. de embargos com base nos fundamentos previstos no artº. 209, “ex vi” do artº.167, ambos do C.P.P.T., entre os quais se encontra a dedução dos mesmos fora de prazo, sendo este prazo de

⁴⁸ Veja-se este outro exemplo de extinção por inutilidade superveniente: “A finalidade dos embargos de terceiro é a eliminação da ordem jurídica do ato lesivo do direito do embargante. Se o ato desaparecer da ordem jurídica por um qualquer outro meio que não seja os embargos de terceiro, como acontece no caso da venda do bem embargado ao embargante no processo de insolvência entretanto instaurado contra o executado, o processo fica sem objeto, devendo ser extinta a instância por impossibilidade superveniente da lide” (TCAN 26-4-2012/Proc. 00953/05.2BEPRT (PAULA RIBEIRO)).

⁴⁹ Pois aqui a causa da suspensão não é o recebimento dos embargos pelos juízes (cf. artigo 347º, CCP) mas a subida dos embargos ao juiz, mesmo que depois ele indeferira liminarmente.

⁵⁰ Identicamente, invocando este preceito processual civil, JORGE LOPES DE SOUSA, *CPPTanot e com III cit.*, 166.

⁵¹ *CPPTanot e com III cit.*, 166.

dedução de embargos à execução de natureza processual⁵², peremptório e passível de conhecimento oficioso até ao trânsito em julgado da decisão final do processo. Contendo os autos a prova da intempetividade dos embargos, condição sine qua non para a sua procedência, deverão os mesmos improceder” (ac. TCAS 5-5-2009/Proc. 02881/09 (JOSÉ CORREIA)).

Exemplo nº 2: “Sendo controverso que a tais embargos de função preventiva seja aplicável o prazo de caducidade previsto no n.º 3 do artigo 237.º do CPC para embargos de função repressiva, onde se estipula o prazo de 30 dias «contados desde o dia em que foi praticado o ato ofensivo da posse ou direito ou daquele em que o embargante teve conhecimento da ofensa» e que os embargos nunca podem ser deduzidos «depois de os respectivos bens terem sido vendidos», não podia a petição inicial ter sido liminarmente rejeitada com fundamento na sua manifesta extemporaneidade por ter sido apresentada em momento posterior à venda do prédio. E não sendo também manifesta e incontroversa a falta de legitimidade da embargante para deduzir tais embargos pelo fato de a ordem de entrega do prédio não lhe ter sido directamente dirigida, não podia a petição inicial ter sido liminarmente indeferida com fundamento nessa ilegitimidade” (STA 12-9-2102/Proc. 0995/11 (DULCE NETO))

“O indeferimento liminar tem de ser cautelosamente decretado” como bem aponta o ac. STA 12-9-2102/Proc. 0995/11 (DULCE NETO) só devendo ter lugar “quando da simples apreciação da petição resulte, com força irrecusável e sem margem para dúvidas, que o processo é manifestamente inviável ou extemporâneo, que não tem razão alguma de ser ou que a improcedência da pretensão é tão notória e evidente que torna inútil qualquer instrução e discussão posterior”.

IV. Se os embargos forem recebidos deve ser notificado o representante da Fazenda Pública para, conforme o artigo 210º CPPT, “contestar no prazo de 10 dias, o qual poderá ser prorrogado por 30 dias quando haja necessidade de obter informações ou aguardar resposta a consulta feita a instância superior”.

Cumprido este disposto, segue-se “o que para o processo de impugnação se prescreve a seguir ao despacho liminar” (artigo 211º, nº 2, CPPT). Qual o alcance desta ampla remissão?

D) Procedimento: decisão imediata ou prosseguimento para julgamento e sentença.

I. Respondendo à questão anterior, deve ser notado que o processo de impugnação está regulado nos artigos 99º ss. CPPT. Visto que chegados a esta fase o órgão da execução fiscal já pôde pronunciar-se e até mesmo revogar a penhora (cf. artigo 208º CPPT) *não é de aplicar solução de idêntico teor constante do artigo 112º CPPT*; de igual modo, como o representante da Fazenda Pública já pôde contestar também *não se aplica o artigo 110º CPPT*.

⁵² Mas se é processual porque é que o mesmo acórdão o subsume (e bem) à caducidade material do artigo 333º, nº 1 CC?

Justamente também no pretérito Código de Processo de Contribuições e Impostos o artigo 183º (que vinha na sequencia do artigo 182º correspondente ao artigo 210º CPPT atual) tinha letra igual à do atual artigo 211º nº 2, mas remetia para o que “no processo de impugnação se prescreve nos artigos 95º, 96º, 98º e seguintes”. Ora o artigo 95º correspondia ao atual artigo 113º, o artigo 96º ao artigo 114º e o 98º ao artigo 118º.

Por isto, após a contestação o juiz decidirá de seguida se conhece de imediato do pedido (artigo 113º CPPT), se a questão for apenas de direito ou o se processo já fornecer os elementos necessários.

II. Caso contrário, abre-se ***fase de instrução, com eventual audiência contraditória (artigos 114º ss.), sendo admitidos os meios gerais de prova (cf. artigo 115º, nº 1, CPPT)***, salvas “as disposições gerais da lei tributária e sem prejuízo do disposto na alínea i) do nº 1 do artigo 204º “ (artigo 211º nº 2 CPPT). Este contém uma limitação probatória pois admite apenas prova documental, o que não parece aplicável aos embargos de executado.

Finda a produção da prova, são notificados os interessados para alegações e será dado prazo de vistas ao MP (artigos 120º e 121 CPPT) e, depois, os autos são conclusos ao juiz para proferimento de sentença, nos termos dos artigos 122º ss. CPPC.

III. **Proferida,** a sentença será notificada em 10 dias ao MP, ao embargante e ao representante da Fazenda Pública.

As regras gerais do instituto do caso julgado determinariam que a eficácia de caso julgado fosse somente quanto à *parte decisória*. Portanto, apenas quanto à revogação ou não revogação do ato ou despacho de penhora, arresto ou apreensão cautelar. Já os fundamentos, *i.e.*, a titularidade ou não titularidade do direito ou da posse estariam excluídos do âmbito objetivo do caso julgado.

Não é isso o que ordena o **artigo 238º CPPT. “A decisão de mérito proferida nos embargos de terceiro constitui caso julgado no processo de execução fiscal quanto à existência e titularidade dos direitos invocados por embargante e embargado”**. Recorde-se que no processo civil vale igual regra mas para qualquer processo: “A sentença de mérito proferida nos embargos constitui, nos termos gerais, caso julgado quanto à existência e titularidade do direito invocado pelo embargante ou por algum dos embargados” (artigo 349º CPC).

Ou seja: a sentença de embargos também decide da titularidade da posição jurídica real, à maneira da acção de reivindicação. De fora do âmbito do caso julgado, estão os demais fundamentos que não sejam atinentes à existência e *titularidade do direito* ou da *posse* invocados pelo *embargante*: por ex., a qualidade, comum ou própria, do bem penhorado.

A decisão valerá tanto como exceção de caso julgado, como *autoridade de caso julgado* para a Fazenda Pública e para os tribunais.

IV. A sentença pode ser *recorrida* nos termos do artigo 279º, nº 1 al. b), CPPT.

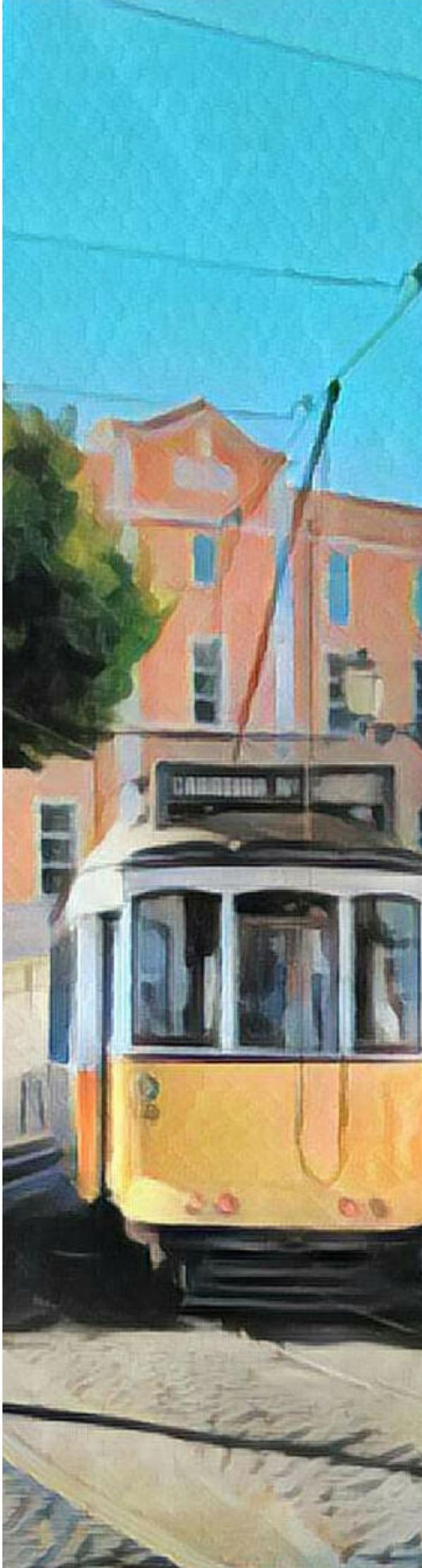
Transitada em julgado a sentença e pagas as custas, se forem devidas, será o processo *devolvido ao órgão da execução fiscal para ser apensado ao processo da execução* (artigo 213º CPPT).

Vídeo da apresentação



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/16829p0gf5/flash.html>

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



5. Jurisprudência*

* Recolha elaborada especialmente para este e-book, por Margarida Reis Abreu.

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

JURISPRUDÊNCIA

1. As providências cautelares “a favor do contribuinte”

Supremo Tribunal Administrativo (STA)

▪ **Acórdão do STA proferido em 01-09-2004, no rec. 0799/04** (Relator: Jorge Lopes de Sousa)

Sumário:

(...)

IV - O processo de suspensão de eficácia previsto na L.P.T.A. apenas é aplicável como meio acessório de processo de recurso contencioso regulado por essa lei.

V - No entanto, por força do disposto nos arts. 268.º, n.º 4, da C.R.P. e 147.º, n.º 6, do C.P.P.T., pode ser pedida a suspensão de eficácia de ato objeto de reclamação do tipo previsto naquele art. 276.º, pois são permitidas todas as medidas cautelares adequadas para assegurar a tutela judicial efetiva dos direitos dos obrigados tributários.

VI - São requisitos das providências referidas no art. 147.º, n.º 6, do C.P.P.T., o “fundado receio de uma lesão irreparável do requerente a causar pela atuação da administração tributária” e a indicação pelo interessado da providência que pretende ver adotada, que terá de ser adequada a afastar a lesão invocada.

VII - Dependendo a autorização da dação em pagamento de uma decisão positiva da administração tributária nesse sentido, a suspensão de eficácia de ato que a indefere ou revoga decisão que a autorizara condicionalmente não tem idoneidade para afastar a possível lesão que resulte dessa não autorização, pois a suspensão de eficácia, não produz, por sua natureza, um efeito positivo e, por isso, ela não pode ser considerada uma medida cautelar adequada, na situação em causa.



▪ **Acórdão do STA proferido em 10-08-2005, no rec. 0850/05** (Relator: Baeta de Queiróz)

Sumário:

I - Através da oposição o executado pode, prestando garantia - ou mesmo sem o fazer, caso esteja impossibilitado e requeira em conformidade - obter a suspensão da execução fiscal.

II - existindo fundamentos para essa oposição, a suspensão da eficácia do ato administrativo que determinou o pagamento da quantia acordada entre o Estado e Liga Portuguesa de Futebol Profissional não é meio processual adequado para evitar a penhora dos depósitos bancários da Liga e assim assegurar a continuidade dos campeonatos desportivos que organiza.

III - Daí que a Liga não possa obter, na pendência da execução fiscal, visando a tutela preventiva e temporária do direito que defende na ação principal, a suspensão de eficácia do ato que determinou aquele pagamento, podendo a tutela de que carece ser obtida através da dedução da oposição à execução.



▪ **Acórdão do STA proferido em 16-01-2008, no rec. 0717/07** (Relator: Jorge Lino)

Sumário:

I - Uma vez completada a prescrição da obrigação, o devedor tem a faculdade de recusar o cumprimento da prestação ou de se opor, por qualquer modo, ao exercício do direito prescrito.

II - Não há lugar à repetição da prestação que tenha sido realizada sem oposição ao exercício do direito prescrito.

III – O processo de providência cautelar, previsto no n.º 6 do artigo 147.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, é meio adequado à suspensão de execução de garantia bancária atinente a dívida resultante de obrigação prescrita.

IV - Quando o Tribunal concluir pela verificação da prescrição da obrigação tributária em causa no processo de providência cautelar de suspensão dos «atos de execução de acionamento da garantia bancária», justifica-se «antecipar o juízo sobre a causa principal», nos termos do n.º 1 do artigo 121.º do Código de Processo dos Tribunais Administrativos.

V - Por força do artigo 99.º da Reforma Aduaneira (aprovada pelo Decreto-Lei n.º 46.311, de 27 de Abril de 1965, na redação do Decreto-Lei n.º 244/87, de 16 de Junho), e nos termos do artigo 34.º do Código de Processo Tributário, verifica-se a prescrição da obrigação tributária referente a «direitos aduaneiros» liquidados no dia 21-6-1994, e cuja respetiva impugnação judicial, instaurada em 12-9-1996, tenha estado “parada por causa não imputável ao contribuinte” desde o dia 3-4-1998 até ao dia 1-7-1999.



▪ **Acórdão do STA proferido em 24-08-2011, no rec. 0646/11** (Relator: Francisco Rothes)

Sumário:

I - O procedimento cautelar é sempre dependência de uma causa que tenha por fundamento o direito ou interesses que o requerente visa assegurar (cf. art. 113.º, n.º 1, do CPTA), sendo que dessa instrumentalidade da providência decorre que a sua subsistência fica dependente de vicissitudes relativas ao processo principal, das quais pode resultar a caducidade da providência, como resulta do disposto no art. 123.º do CPTA.

II - A providência caduca, designadamente, nos casos em que «o requerente não fizer uso, no respetivo prazo, do meio contencioso adequado à tutela dos interesses a que o pedido de adoção de providência cautelar se destinou» [cf. art. 123.º, n.º 1, alínea a), do CPTA].

III - Não se justifica a apreciação do processo cautelar pela qual o requerente, com o fundamento de que o prédio vendido na execução fiscal já não pertence ao executado, porque lhe foi vendido anteriormente em execução judicial, pretende impedir a entrega do prédio, se está já excedido o prazo para o exercício do direito de ação relativo ao pedido de anulação de venda (cf. art. 257.º do CPPT) e o requerente, apesar de notificado, não comprova que usou meio contencioso adequado a esse pedido.

IV - Nestas circunstâncias, ocorre a inutilidade superveniente do processo cautelar pois, mesmo que viesse a ser decretada a providência requerida, de imediato teria de se declarar a caducidade da mesma por não ter sido intentada dentro do prazo legal a anulação de venda de que aquela providência depende.



▪ **Acórdão do STA proferido em 19-10-2011, no rec. 0280/11** (Relator: Lino Ribeiro)

Sumário:

I - A pendência de processo cautelar de suspensão de eficácia e de ação administrativa especial tendo por objeto um ato pressuposto do ato de liquidação, por si só, não constitui fundamento de oposição à execução fiscal.

II - Nos casos em que a oposição pode ter em vista a suspensão da execução é preciso demonstrar que a exigibilidade da dívida exequenda está temporariamente afetada, nomeadamente por suspensão legal, judicial ou administrativa da eficácia da liquidação.



▪ **Acórdão do STA proferido em 11-07-2012, no rec. 0669/12** (Relator: Francisco Rothes)

Sumário:

I - Em sede de execução fiscal, estando prevista a possibilidade de reclamação judicial de todos os atos lesivos e a subida imediata da reclamação a juízo quando tenha por fundamento prejuízo irreparável (cfr. arts. 276.º e 278.º, n.º 3, do CPPT), com o conseqüente efeito suspensivo da execução, não pode considerar-se que a tutela judicial efetiva exija a admissibilidade de providência cautelar em ordem à suspensão da execução fiscal.

II - O procedimento cautelar é sempre dependência de uma causa que tenha por fundamento o direito ou interesses que o requerente visa assegurar (cfr. art. 113.º, n.º 1, do CPTA).

III - A providência cautelar instaurada com vista a obter a suspensão da execução fiscal e sem indicação da ação de que depende, mesmo após notificação para o efeito, deve ser rejeitada liminarmente, nos termos do disposto no art. 116.º, n.º 2, alíneas a) e d), do CPTA.



- **Acórdão do Pleno da SCT do STA proferido em 17-10-2012, no rec. 0302/10** (Relator: Alfredo Madureira)

Sumário:

I – O artigo 244.º do CAC, agora artigo 24.º do mesmo diploma legal, não afasta a possibilidade de as autoridades judiciais dos Estados Membros da EU adotarem providências legais adequadas à garantia plena da eficácia do direito comunitário.

II – Não lhes está assim vedada a possibilidade de consagração de meio processual – providências cautelares – impugnatório de atos administrativos, com observância do regime geral de suspensão de eficácia desses atos, tal como previsto no n.º 2 do artigo 50.º do CPTA, designadamente quando

III- Esteja em causa o pagamento de quantia certa, de natureza não sancionatória, e tenha sido prestada garantia por qualquer das formas previstas na lei, designadamente nas leis tributárias.



- **Acórdão do STA proferido em 31-10-2012, no rec. 0818/12** (Relatora: Dulce Neto)

Sumário:

Estando prevista, em sede de execução fiscal, a possibilidade de reclamação judicial de todas as decisões do órgão da execução que afetem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro (art.º 276.º do CPPT), com subida imediata a tribunal e efeito suspensivo da execução quando a subida diferida seja suscetível de provocar prejuízos irreparáveis ao reclamante ou quando a reclamação fique sem finalidade por força da sua subida diferida (art.º 278.º, n.º 3, do CPPT), não pode obter-se a suspensão da execução fiscal do ato que determinou a venda do bem penhorado através da dedução da medida cautelar prevista no n.º 6 do art.º 147.º do CPPT.



- **Acórdão do STA proferido em 06-02-2013, no rec. 041/13** (Relatora: Isabel Marques da Silva)

Sumário:

I – O executado por dívida exequenda não tributária que esteja a discutir a legalidade da mesma em sede própria pode obter a suspensão da execução fiscal nos termos dos artigos 52.º da Lei Geral Tributária e 169.º e 170.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

II – Excluir a possibilidade de obter a suspensão da execução fiscal nos termos das leis tributárias em razão da possibilidade de obter tal efeito por via da suspensão da eficácia do ato administrativo nos termos do CPTA levaria a conceder ao credor não tributário proteção maior

que a do credor tributário, resultado que se tem por absurdo e conseqüentemente não querido pelo legislador.

III – Dada a natureza impugnatória da legalidade da dívida exequenda da ação administrativa especial esta deve ter-se como compreendida entre os meios processuais cuja dedução permite a suspensão da execução fiscal nos termos das leis tributárias, embora o n.º 1 do artigo 169.º do CPPT se lhe não refira expressamente.



▪ **Acórdão do STA proferido em 03-04-2013, no rec. 0392/13** (Relatora: Fernanda Mações)

Sumário:

Em sede de execução fiscal estando prevista a possibilidade de reclamação judicial de todos os atos lesivos e a subida imediata da reclamação a juízo quando tenha por fundamento prejuízo irreparável (cfr. arts. 276º e 278º, nº 3, do CPPT), com o conseqüente efeito suspensivo da execução, não pode considerar-se que a tutela judicial efetiva exija a admissibilidade providência cautelar em ordem à suspensão da venda, quando a recorrente podia ter reclamado precisamente do ato que determinou a venda.



▪ **Acórdão do STA proferido em 23-10-2013, no rec. 01361/13** (Relatora: Dulce Neto)

Sumário:

I - Por força do disposto no n.º 2 do art. 143.º do CPTA, os recursos interpostos de decisões respeitantes à adoção de providências cautelares têm efeito meramente devolutivo, não se encontrando legalmente consagrada a possibilidade de ser atribuído efeito suspensivo, podendo o tribunal, quanto muito e ao abrigo do disposto no n.º 4 do art. 143.º do CPTA, determinar a adoção de providências adequadas a minorar os danos que possam advir da execução da sentença.

II - No contencioso tributário o critério da impugnabilidade dos atos é o da sua lesividade imediata, objetiva, atual e não meramente potencial, ao contrário do que acontece no contencioso administrativo, onde a impugnabilidade depende apenas da externalidade ou eficácia externa do ato.

III - A atuação procedimental que permite ao Estado Português a recolha de informação fiscal para ser facultada a outro Estado-Membro da União Europeia no âmbito de Assistência Mútua Internacional em Matéria Fiscal pode/deve ser realizada através de procedimento tributário de inspeção disciplinado no Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária, aprovado pelo Dec. Lei n.º 413/98, de 31.12, o qual está adstrito às regras e princípios que regem esse procedimento e às normas e princípios jurídicos vigentes no contencioso tributário sobre a impugnabilidade dos atos que o integram.

IV - Tendo sido utilizado esse procedimento, os respetivos atos interlocutórios, ainda que ilegais e com eficácia externa, não são, em princípio, lesivos, pelo que a sua ilegalidade só

pode ser suscitada aquando da impugnação deduzida contra o ato final, exceto se se tratar de um dos seguintes atos suscetíveis de impugnação imediata: (i) atos interlocutórios cujo escrutínio imediato e autónomo se encontre expressamente previsto na lei (“atos destacáveis”); (ii) atos que, embora inseridos no procedimento e anteriores à decisão final, sejam imediatamente lesivos; (iii) atos trâmite que ponham um ponto final na relação da administração com o interessado, já que nestes casos, muito embora o ato continue a ser, na economia geral do procedimento, um ato preparatório preordenado ao ato final, é para o seu destinatário o ato que define a posição da Administração e, por isso, o ato lesivo dos seus direitos ou interesses legítimos.

V - O ato da administração tributária portuguesa que determina e credencia a ação inspectiva para recolha de informação fiscal a um contribuinte residente em Portugal para prestação de informação a outro Estado-Membro (Espanha) não constitui o ato final do procedimento de cooperação mútua e intercâmbio internacional de informação em matéria fiscal, pois não é ele que põe um ponto final na relação da administração fiscal portuguesa com o contribuinte inspecionado.

VI - O ato que põe esse ponto final é o referido no n.º 1 do art. 6.º do Dec. Lei n.º 127/90, de 17 de abril, consubstanciado no ato (obrigatório) de notificação ao contribuinte de que vão ser facultadas a outro Estado-Membro informações fiscais a seu respeito e dado conhecimento da natureza dessas informações.

VII - A Diretiva 77/799/CEE não se opõe a que seja dado conhecimento ao contribuinte da informação que sobre si vai ser prestada para que a possa contestar/impugnar, já que a fixação de regras e procedimentos a este respeito competem exclusivamente ao direito nacional (acórdão do TJUE de 22/10/2013, no Proc n.º C276/12).

VIII - Quando estão em causa atos administrativos em matéria tributária cuja legalidade tem de ser apreciada em ação administrativa especial regulada pelas normas do CPTA, tem de ser permitido ao seu autor a adoção das providências cautelares, antecipatórias ou conservatórias, que se mostrem adequadas a assegurar a utilidade da sentença a proferir nessa ação. Razão por que se deve admitir, no contencioso tributário, a suspensão de eficácia desses atos administrativos que constituem o objeto da ação administrativa, através da respetiva providência cautelar prevista nos arts. 112.º e segs. do CPTA, bem como a dedução, nessa providência, do incidente previsto no art. 128.º do CPTA.

IX - Do art. 128.º do CPTA decorre a proibição de a Administração executar um ato administrativo após ter sido interposta a providência cautelar da suspensão de eficácia, com o que se visa assegurar que, uma vez interposta a providência, a autoridade administrativa fique impedida de iniciar ou prosseguir a execução desse ato a partir do momento em que recebe o duplicado do pedido de suspensão, a menos que no prazo de 15 dias, assuma, em resolução fundamentada, que a execução é urgente porque o seu diferimento “seria gravemente prejudicial para o interesse público”.

X - Se não existir essa resolução fundamentada, o tribunal tem de declarar ineficazes os atos de execução praticados na pendência da providência cautelar.

XI - E não obsta à declaração de ineficácia de atos de execução a circunstância de a decisão da 1ª instância se ter negado a adotar a providência e de ter sido interposto recurso jurisdicional

dessa decisão, pois embora o recurso tenha efeito devolutivo, o n.º 4 do art. 128.º permite expressamente que a declaração de ineficácia seja requerida até ao trânsito em julgado da decisão do processo cautelar, seja ela proferida em que sentido for, pelo que só a negação definitiva da providência tem o efeito de fazer caducar a proibição de executar os atos que constituem o objeto dessa providência.



Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS)

▪ Acórdão do TCAS proferido em 03-02-2009, no rec. 02718/08 (Relator: Lucas Martins)

Sumário:

1. O Tribunal de recurso apenas julga questões que, não sendo de conhecimento oficioso, tenham sido submetidas à apreciação do Tribunal recorrido;
2. A alegação de que a alteração do regime de tributação acarreta "... prejuízos de difícil reparação senão mesmo irreparáveis ..." na medida em que, no momento de prolação de decisão final na ação principal, esta carecerá de qualquer efeito útil, por impossibilidade de reposição da situação anterior, preenche o requisito de invocação de "lesão irreparável", plasmado no art.º 147.º, do CPPT;
3. A circunstância de um contribuinte se encontrar englobado no regime simplificado de tributação não o dispensa de conservar os documentos contabilísticos relevantes, como decorrência do dever de cooperação para com a AT a que se encontra adstrito, na revelação da sua real situação fiscal, designadamente para efeitos de verificação/manutenção dos pressupostos do regime de tributação;
4. A falta de tais elementos contabilísticos, sendo imputável ao contribuinte, quando se venha a revelar prejudicial, é insuscetível de consubstanciar "lesão irreparável", para efeitos do estatuído no art.º 147.º do CPPT;
5. A providência de intimação para um comportamento tem como pressuposto a evidência do direito do requerente;
6. A atuação do juiz, de forma complementar e subsidiária da parte, em obediência ao princípio "pro actione", na convocação de meio processual tem como pressuposto a existência de meio alternativo que seja adequado à finalidade pretendida, enquanto forma de proteção judicial efetiva do requerente, por um lado, e conforme à atuação processual desenvolvida por este, por outro.



▪ **Acórdão do TCAS proferido em 30-11-2010, no rec. 04261/10** (Relator: Aníbal Ferraz)

Sumário:

1. No restrito campo do contencioso tributário, a tutela cautelar (incontornável, por imperativo constitucional – art. 268.º, n.º 4, CRP) a favor do contribuinte (ou outros obrigados tributários), encontra expressão na previsão do art. 147.º, n.º 6, CPPT. Além de aspetos de cariz processual, do conteúdo deste normativo, retira-se, unicamente, a ideia central de que o requerente, da providência que identifica pretender, tem de invocar e demonstrar o “fundado receio de uma lesão irreparável”, que possa ser causada pela atuação da administração tributária/AT. Não podendo este aspeto ser descurado, afigura-se-nos, contudo, evidente estarmos diante de um quadro legal incompleto, repleto de lacunas e, por isso, necessitado de, sem perda de identidade e especificidade, ser complementado pelo recurso, devidamente adaptado, a cenários legislativos similares e próximos, como os do contencioso administrativo e do direito processual civil.

2. Presentemente, o Código de Processo nos Tribunais Administrativos/CPTA integra uma alargada e detalhada normaçoão referente aos “processos cautelares”, com início no seu art. 112.º, o qual, com eco na situação julganda, por exemplo, prevê que uma das providências cautelares suscetíveis de adoção pode consistir na suspensão da eficácia de um ato administrativo – cfr. al. a) do n.º 2.

3. Neste complexo normativo, surge, com preponderância, o art. 120.º, como repositório dos critérios gerais de decisão das providências em apreço.

4. A al. a) do n.º 1 do art. 120.º CPTA consagra “uma norma derogatória, para situações excepcionais, (...)”. E, essas “situações excepcionais” são aquelas em que a providência visa atos manifestamente ilegais, por si ou por simpatia com atos idênticos, já, anteriormente, anulados, declarados nulos ou inexistentes, quando seja evidente a procedência do pedido formulado ou a formular no processo principal.

5. In casu, discutindo-se o pedido de suspensão de eficácia de um ato administrativo-tributário, que, unanimemente, consubstancia uma providência cautelar conservatória, impõe-se registar que a sua concessão depende da verificação cumulativa de três requisitos, positivados na al. b) do n.º 1 e no n.º 2 do preponderante art. 120.º CPTA. Assim, é necessária a existência de *periculum in mora*, a deteção de *fumus boni iuris* e, finalmente, a constatação de que, sopesados os interesses públicos e privados envolvidos, os danos que resultariam do deferimento da providência não se apresentem superiores aos que podem derivar da respetiva recusa, sem que seja melhor alternativa a adoção de outras providências.

6. Quanto ao *periculum in mora*, importa anotar que, com a sua operância, se pretende, em primeira linha, evitar o “risco da infrutuosidade da sentença”, ou seja, afastar a eventualidade de ser impossível reconstituir a legalidade envolvente, no caso de a providência ser indeferida e a ação principal julgada procedente. Em segundo lugar, quanto à componente dos prejuízos de difícil reparação, trata-se de excluir o “risco do retardamento da tutela”, a assegurar pela sentença do processo principal, sendo que a referenciada tipologia de prejuízos pode emergir da perspetiva de uma difícil reintegração dos interesses violados e/ou da ocorrência de prejuízos prolongados no tempo, insuscetíveis de, no limite, reparação integral.

7. Considerado este último tramo, é manifesta a proximidade que se deteta com a exigência, expressa, de o contribuinte, nas providências cautelares a seu favor, alegar e comprovar o “fundado receio de uma lesão irreparável”, por efeito da perspetivada atuação da AT.

8. Ora, porque se trata de um pressuposto com explícita inclusão em diploma de direito tributário, no respetivo tratamento e operação, além das ideias, gerais, já avançadas, é imperioso, mesmo decisivo, ter em conta que, neste campo, por norma, se versam meros interesses patrimoniais, pelo que, para existir prejuízo/lesão irreparável é de exigir estar-se na presença de realidade cuja extensão não possa ser avaliada ou quantificada de forma pecuniária; noutros termos, irreparáveis serão os prejuízos que não se prestem a uma “quantificação pecuniária minimamente precisa”.

9. Apesar de as verbas, alegadamente, envolvidas apresentarem uma expressão numérica muito significativa, as lesões que a requerente possa vir a sofrer, como causa adequada e necessária de lhe haver sido liquidada uma taxa ilegal e que venha a ser anulada judicialmente, podem sempre, enquanto concernentes a interesses de nítido cunho patrimonial, ser avaliadas ou quantificadas pela via pecuniária, ou seja, no final do litígio, sendo caso, será viável repor a legalidade, se não de outra forma, mediante o pagamento da verba, da pecúnia, que for estabelecida como tradutora da grandeza do prejuízo, conseqüente da atuação da entidade liquidadora, comprovado e passível de ressarcimento.

10. Nem a aventada possibilidade de a “viabilidade económica” da Recorrente/Rte poder, nesta sequência, ficar em causa é suscetível de consubstanciar um prejuízo sem reparação, não obstante o custo, potencialmente, elevado, em função dos valores, por ora, avançados, do restauro da legalidade (se) violada.



▪ **Acórdão do TCAS proferido em 11-01-2011, no rec. 04401/10** (Relator: Joaquim Condesso)

Sumário:

1. Apesar de a providência cautelar de suspensão de eficácia de um ato administrativo prevista no art.º 112º, n.º 2, do C. P. T. A., ser espécie processual que, em abstrato, se pode requerer no âmbito do processo contencioso tributário, estando embora sujeita à prova suplementar do requisito previsto no art.º 147º, n.º 6, do C. P. P. Tributário, esta mesma providência não pode ser utilizada com a finalidade de suspender a cobrança de dívida tributária objeto de uma execução fiscal, visto que, em face do disposto no art.º 52º, da L. G. Tributária, e no art.º 169º, do C. P. P. Tributário, tal suspensão só opera mediante a prestação de garantia idónea no processo de execução fiscal, ou a dispensa da sua prestação, verificando-se os requisitos para tal.

2. O que pode e deve ser objeto da fiscalização concreta da constitucionalidade, por parte dos tribunais, são normas e não quaisquer decisões, sejam elas de natureza judicial ou administrativa, nem tão pouco eventuais interpretações que das mesmas normas possam ser efetuadas por aquelas decisões.

3. Não viola o princípio da tutela judicial efetiva consagrado no art.º 268º, n.º 4 da C. R. Portuguesa, a decisão de indeferimento liminar que não considera reunidos os requisitos para

admitir a providência cautelar de suspensão da eficácia de ato administrativo intentada no âmbito de processo de execução fiscal.

4- Não viola o direito de resistência à imposição de exações fiscais, inconstitucionais ou ilegais, previsto no art.º 103º, da C. R. Portuguesa, a mesma decisão de indeferimento liminar que não considera reunidos os requisitos para admitir a providência cautelar de suspensão da eficácia de ato administrativo intentada no âmbito de processo de execução fiscal.



▪ **Acórdão do TCAS proferido em 01-06-2011, no rec. 04810/11 (Relator: Aníbal Ferraz)**

Sumário:

1. A requerente, com o ajuizar desta providência cautelar, visou impedir a cobrança, às suas associadas, das taxas e benefícios, resultantes da previsível aplicação dos artigos 29.º, 32.º, 46.º e 55.º Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, vulgo, Código Contributivo.

2. O art. 112.º n.º 1 CPTA aponta, como critério, aberto, para solicitar a adoção de providências cautelares, o ter legitimidade para instaurar um processo da competência dos tribunais administrativos, fixando a condição de que estas, podendo ser antecipatórias ou conservatórias, se mostrem adequadas a assegurar a utilidade da sentença que venha a ser proferida no processo principal.

3. A dedução, possibilitada pela al. c) do n.º 2 do art. 37.º CPTA, de pretensões (já de si) preventivas, contra a Administração, destinadas à imposição de deveres de abstenção de realizar operações materiais e/ou de praticar atos administrativos, tem de reputar-se como dirigida “à obtenção de uma tutela inibitória, primordialmente vocacionada para a proteção da integridade de direitos absolutos e de personalidade em situações de ameaça de agressões ilegítimas”, mais se devendo entender que, tratando-se de uma via de tutela preventiva contra atos administrativos, só deve ser possibilitada nas “situações em que o ato seja de molde a causar, logo que praticado, danos irreversíveis”.

4. Incorporando a pretensão da requerente, na medida em que visa obstar à prática, embora, administrativa, de típicos atos consubstanciadores da cobrança de taxas, uma feição, vincadamente, fiscal, tributária, emerge a impossibilidade de poder acionar o tipo de forma processual disciplinada no art. 37.º, CPTA, por virtude de a mesma não ter existência prevista entre os meios processuais tributários, taxativamente, facultados pelos arts. 101.º, LGT e 97.º, CPPT.

5. No contencioso tributário, vigora a incontornável especificidade de o requerente da providência cautelar ter de invocar e demonstrar o “fundado receio de uma lesão irreparável”, sendo imperioso, mesmo decisivo, atentar em que, neste campo, por norma, se versam meros interesses patrimoniais, pelo que, para existir prejuízo/lesão irreparável é de exigir estar-se na presença de realidade cuja extensão não possa ser avaliada ou quantificada de forma pecuniária.

6. É inviável a atuação de uma providência cautelar não especificada, quando a pretensão da requerente pode ser prosseguida pela via de um processo cautelar especificado.



▪ **Acórdão do TCAS proferido em 15-01-2013, no rec. 05941/12** (Relator: Aníbal Ferraz)

Sumário:

1. A tutela cautelar, no campo do contencioso tributário estrito, a favor do contribuinte (ou outros obrigados tributários), encontra expressão, explícita, na letra do art. 147.º, n.º 6, CPPT, do qual, objetivamente, se retira a ideia central de que o requerente, da providência que identifica pretender, tem de invocar e demonstrar o “fundado receio de uma lesão irreparável”, que possa ser causada pela atuação da administração tributária/at.

2. Outrossim, é imperioso, mesmo decisivo, atentar em que, no âmbito do direito tributário, por norma, se versam meros interesses patrimoniais, pelo que, para existir prejuízo/lesão irreparável é de exigir estar-se na presença de realidade cuja extensão não possa ser avaliada ou quantificada de forma pecuniária; noutros termos, irreparáveis serão os prejuízos que não se prestem a uma “quantificação pecuniária minimamente precisa”.

3. Sem prejuízo das razões coligidas, pelo requerente, no sentido de que a norma visada - artigo 2.º n.º 1 da Portaria n.º 106/2012, de 18 de abril -, a suspender, deve ser considerada ilegal e, também, inconstitucional, a impetrada providência cautelar de suspensão da eficácia de normas não reúne as condições, os mínimos requisitos, estabelecidos na lei tributária, para ser concedida.



▪ **Acórdão do TCAS proferido em 28-05-2013, no rec. 06120/12** (Relator: Aníbal Ferraz)

Sumário:

1. A tutela cautelar, no campo do contencioso tributário estrito, a favor do contribuinte (ou outros obrigados tributários), encontra expressão, explícita, na letra do art. 147.º, n.º 6, CPPT, do qual, objetivamente, se retira a ideia central de que o requerente, da providência que identifica pretender, tem de invocar e demonstrar o “fundado receio de uma lesão irreparável”, que possa ser causada pela atuação da administração tributária/AT (ou equivalente).

2. Outrossim, é imperioso, mesmo decisivo, atentar em que, no âmbito do direito tributário, por norma, se versam meros interesses patrimoniais, pelo que, para existir prejuízo/lesão irreparável é de exigir estar-se na presença de realidade cuja extensão não possa ser avaliada ou quantificada de forma pecuniária; noutros termos, irreparáveis serão os prejuízos que não se prestem a uma “quantificação pecuniária minimamente precisa”.

3. Sem prejuízo das razões coligidas, pelos requerentes, no sentido de que as normas visadas - artigo 22.º, n.º 1, do Regulamento n.º 430/2011, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 135, de 15 de julho de 2011 e do artigo 21.º, n.º 1, do Regulamento n.º 481/2011,

publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 153, de 10 de agosto de 2011 -, a suspender, devem ser consideradas ilegais e, também, inconstitucionais, a impetrada providência cautelar de suspensão da eficácia de normas não reúne as condições, os mínimos requisitos, estabelecidos na lei tributária, para ser concedida.



▪ **Acórdão do TCAS proferido em 12-12-2013, no rec. 07164/13** (Relator: Joaquim Condesso)

Sumário:

1. O erro na forma do processo consubstancia nulidade processual de conhecimento oficioso (cf. art.ºs. 193º e 196º, do C. P. Civil, na redação da Lei 41/2013, de 26/6, “ex vi” do art.º 2º, al. e), do C.P.P.T.), deve ser conhecido no despacho saneador (cf. art.º 595, n.º 1, al. a), do C. P. Civil) ou, não existindo este, até à sentença final (cf. art.º 200º, n.º 2, do C. P. Civil) e só pode ser arguido até à contestação ou neste articulado (cf. art.º 198º, n.º 1, do C. P. Civil), sendo que, a causa de pedir é irrelevante para efeitos de exame do eventual erro na forma do processo, para os quais apenas interessa considerar o pedido formulado pela parte.
2. No processo judicial tributário o erro na forma do processo igualmente substancia uma nulidade processual de conhecimento oficioso, consistindo a sanação na convalidação para a forma de processo correta, importando, unicamente, a anulação dos atos que não possam ser aproveitados e a prática dos que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, tanto quanto possível, da forma estabelecida na lei (cf. art.º 97, n.º 3, da L.G.T.; art.º 98, n.º 4, do C.P.P.T.).
3. A análise da propriedade do meio processual empregue pela parte e da sua conseqüente e eventual admissibilidade legal, deve ser efetuada levando em atenção o princípio da economia processual que enforma todo o direito adjetivo (cf. art.º 130º, do C. P. Civil, na redação da Lei 41/2013, de 26/6, “ex vi” do art.º 2º, al. e), do C.P.P. Tributário).
4. A possibilidade de convalidação da forma de processo pressupõe que todo o processo passe a seguir a tramitação adequada, sendo que o pedido formulado no final do articulado inicial constitui um dos elementos que se deve adequar à nova forma processual a seguir.
5. O direito português segue o modelo do recurso de revisão ou reponderação (modelo que tem as suas raízes no Código Austríaco de 1895). Daí que o Tribunal “ad quem” deva produzir um novo julgamento sobre o já decidido pelo Tribunal “a quo”, baseado nos factos alegados e nas provas produzidas perante este. Os juízes do Tribunal de 2ª. Instância, ao proferirem a sua decisão, encontram-se numa situação idêntica à do juiz da 1ª. Instância no momento de editar a sua sentença, assim valendo para o Tribunal “ad quem” as preclusões ocorridas no Tribunal “a quo”. Nesta linha, vem a nossa jurisprudência repetidamente afirmando que os recursos são meios de obter o reexame de questões já submetidas à apreciação dos Tribunais inferiores, e não para criar decisões sobre matéria nova, não submetida ao exame do Tribunal de que se recorre, visto implicar a sua apreciação a preterição de um grau de jurisdição.
6. O que pode e deve ser objeto da fiscalização concreta da constitucionalidade, por parte dos Tribunais, são normas e não quaisquer decisões, sejam elas de natureza judicial ou

administrativa, nem tão pouco eventuais interpretações que de tais normas possam ser efetuadas por aquelas decisões (cf. art.º 204º, da C. R. Portuguesa).

7. Nos termos do art.º 268, n.º 4, da C. R. Portuguesa, é garantido aos administrados tutela jurisdicional efetiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer atos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, e a determinação da prática de atos administrativos legalmente devidos. Na mesma linha, no art.º 9º, n.º 1, da L.G.Tributária, garante-se o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efetiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos. O direito a uma tutela jurisdicional efetiva consubstancia-se como o direito a obter, em prazo razoável, decisões que apreciem, com força de caso julgado, as pretensões regularmente deduzidas em juízo (isto é, as pretensões que forem apresentadas na observância dos pressupostos processuais de cujo preenchimento depende, nos termos da lei, a obtenção de uma pronúncia judicial sobre o respetivo mérito) e a possibilidade de fazer executar essas decisões.

8. Não viola o princípio da tutela judicial efetiva consagrado no art.º 268º, n.º 4 da C. R. Portuguesa, em qualquer das suas dimensões, a declarativa ou a executiva, a decisão judicial que indefere liminarmente uma providência cautelar de suspensão da eficácia de ato administrativo intentada no âmbito de processo de execução fiscal, dado não considerar reunidos os requisitos para a mesma, mais julgando procedente a exceção de erro na forma do processo, dado concluir que a forma processual própria para reagir contra despacho que marca data para venda em execução fiscal consiste na reclamação de atos do órgão de execução fiscal, prevista no art.º 276º, do C.P.P.T., embora não se verifique, em concreto, a possibilidade de convalidação devido a intempestividade da p.i.

9. O art.º 103º, da C.R.P., principalmente os seus n.ºs. 2 e 3, consagra o princípio da legalidade fiscal como um dos elementos estruturantes do Estado de direito constitucional. Especificamente o art.º 103º, n.º 3, da C.R.P., reconhece, além do mais, o direito de não pagamento de impostos cuja liquidação e cobrança se não façam nas forma prescritas na lei, assim consagrando uma espécie de direito de resistência à imposição de exações fiscais inconstitucionais ou ilegais (cf. art.º 21º, da C. R. Portuguesa).

10. Apesar de a providência cautelar de suspensão de eficácia de um ato administrativo prevista no art.º 112º, n.º 2, do C. P. T. A., ser espécie processual que, em abstrato, se pode requerer no âmbito do processo contencioso tributário, estando embora sujeita à prova suplementar do requisito previsto no art.º 147º, n.º 6, do C. P. P. Tributário, esta mesma providência não pode ser utilizada com a finalidade de suspender a cobrança de dívida tributária objeto de uma execução fiscal, visto que, em face do disposto no art.º 52º, da L. G. Tributária, e no art.º 169º, do C. P. P. Tributário, tal suspensão só opera mediante a prestação de garantia idónea no processo de execução fiscal, ou a dispensa da sua prestação, verificando-se os requisitos para tal.



▪ **Acórdão do TCAS proferido em 24-07-2014, no rec. 07793/14** (Relator: Joaquim Condesso)

Sumário:

(...)

5. Apesar de a providência cautelar de suspensão de eficácia de um ato administrativo prevista no art.º 112º, n.º 2, do C. P. T. A., ser espécie processual que, em abstrato, se pode requerer no âmbito do processo contencioso tributário, estando embora sujeita à prova suplementar do requisito previsto no art.º 147º, n.º 6, do C. P. P. Tributário, esta mesma providência não pode ser utilizada com a finalidade de suspender a cobrança de dívida tributária objeto de uma execução fiscal, visto que, em face do disposto no art.º 52º, da L. G. Tributária, e no art.º 169º, do C. P. P. Tributário, tal suspensão só opera mediante a prestação de garantia idónea no processo de execução fiscal, ou a dispensa da sua prestação, verificando-se os requisitos para tal.

6. Em sede de contencioso tributário, a possibilidade de dedução de providências cautelares tem consagração específica na lei, mais exatamente no art.º 147º, n.º 6, do C. P. P. Tributário. Os termos em que estas providências são admitidas revelam-se manifestamente exíguos, pois abrangem apenas os casos em que se esteja perante situação de fundado receio de uma lesão irreparável para o requerente, o qual tem o ónus de invocar e provar tal condição, sendo que o prejuízo irreparável se deve reportar ao próprio requerente da adoção das medidas. No direito tributário estão em causa, normalmente, meros interesses patrimoniais, pelo que os prejuízos deste tipo que se podem considerar como irreparáveis serão aqueles que não sejam susceptíveis de quantificação pecuniária minimamente precisa.

7. O princípio da igualdade é um dos princípios estruturantes do sistema constitucional português, encontrando consagração genérica no art.º 13º, da C. R. Portuguesa. Por sua vez, a vinculação das autoridades administrativas ao princípio da igualdade encontra consagração no art.º 266º, n.º 2, do diploma fundamental. As decisões mais recentes do Tribunal Constitucional, na vertente que aqui interessa, assinalam corretamente que o princípio da igualdade obriga a que se trate por igual o que for necessariamente igual e como diferente o que for essencialmente diferente, não impedindo a diferenciação de tratamento, mas apenas as discriminações arbitrárias, irrazoáveis, ou seja, as distinções de tratamento que não tenham justificação e fundamento material bastante.

8. Não vislumbra o Tribunal como é que o entendimento de que o ato de instauração da execução fiscal apenas será sindicável através da reclamação prevista nos art.ºs. 276º e 278º, do C.P.P.T., é violador do identificado princípio da igualdade.

9. O princípio do acesso ao Direito está consagrado no art.º 20º, n.º 1, da C.R.P., normativo constitucional que consubstancia, ele mesmo, um direito fundamental constituindo uma garantia imprescindível da proteção de direitos fundamentais e sendo, por isso, inerente à ideia de Estado de Direito. Ele é um corolário lógico do monopólio tendencial da solução dos conflitos por órgãos do Estado ou dotados de legitimação pública, da proibição da autodefesa e das exigências de paz e segurança jurídicas. O preceito reconhece vários direitos conexos mas distintos, como seja, o direito de acesso aos Tribunais, tal como a garantia de que o direito à justiça não pode ser prejudicado por insuficiência de meios económicos.

10. No art.º 268º, n.º 4, da C. R. Portuguesa, é garantido aos administrados tutela jurisdicional efetiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer atos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, e a determinação da prática de atos administrativos legalmente devidos. Na mesma linha, no art.º 9º, n.º 1, da L. G. Tributária, garante-se o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efetiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos. O direito a uma tutela jurisdicional efetiva consubstancia-se como o direito a obter, em prazo razoável, decisões que apreciem, com força de caso julgado, as pretensões regularmente deduzidas em juízo (isto é, as pretensões que forem apresentadas na observância dos pressupostos processuais de cujo preenchimento depende, nos termos da lei, a obtenção de uma pronúncia judicial sobre o respetivo mérito) e a possibilidade de fazer executar essas decisões.



▪ **Acórdão do TCAS proferido em 31-03-2016, no rec. 09240/15** (Relatora: Catarina Almeida e Sousa)

Sumário:

1. A legitimidade é o pressuposto processual através do qual a lei circunscreve os sujeitos de direito aptos a participar em cada processo judicial.
2. A verificação de tal pressuposto, como decorre da lei, deve ser aferida nos exatos termos em que o autor, no articulado que dirige ao Tribunal, configurou a relação material controvertida, gozando de legitimidade passiva a outra parte nesta relação (artigo 30º do CPC). Ao autor cumpre chamar a Tribunal, como réu, aquele que alegadamente esta posicionado, por referência à relação material controvertida, na posição contrária à sua (ou, se quisermos, contraposta à sua).
3. Sendo o nº 6 do artigo 147º do CPPT uma norma especial sobre a tutela cautelar no contencioso tributário, não há uma lacuna de regulamentação, quanto aos requisitos da adoção de providências cautelares no contencioso tributário, pelo que não é viável recorrer aos critérios previstos no CPTA, pois que são de aplicação meramente subsidiária.
4. No caso sub judice, a pretensão da Requerente dirige-se ao ato tributário de liquidação de contribuições à Segurança Social, concretamente à paralisação dos efeitos da execução desse ato de liquidação. Pretende a Requerente que a Segurança Social se abstenha de instaurar um processo de execução fiscal ou que suspenda a execução (caso o processo tenha sido instaurado), mediante a concessão de dispensa de garantia que também requer.
5. O artigo 169º do CPPT prevê, desde logo, um regime especial para a suspensão de atos de liquidação de dívidas cobradas através de processo de execução fiscal que opera imediata e oficiosamente, sem necessidade de recurso ao 147º, nº 6, do CPPT para obter a suspensão dos efeitos da liquidação.
6. Por seu turno, da conjugação do CPPT e da LGT, concretamente dos artigos 170º e 52º, nº4, respectivamente, decorre a possibilidade de o contribuinte requerer à Administração

Tributária a dispensa de prestação da garantia (com a conseqüente suspensão da execução fiscal), pedido esse que deve ser decidido em 10 dias após a sua apresentação.

7. Do indeferimento de tal pedido poderá o interessado lançar mão da reclamação prevista no artigo 276º do CPPT, aí obtendo uma decisão jurisdicional de controlo da legalidade do acto praticado pela Administração Tributária.

8. Nos termos em que o actual artigo 169º, nº2 do CPPT se mostra redigido é possível, perante o não pagamento de uma liquidação dentro do prazo fixado para tal, o contribuinte antecipar o pedido de suspensão da execução fiscal, com prestação de garantia ou mediante a sua dispensa, para momento anterior à apresentação do meio escolhido para sindicarem a legalidade da liquidação, pedido este que, no limite, pode até ocorrer em momento em que a própria execução fiscal ainda não tenha sido instaurada.

9. No caso, os pedidos formulados de dispensa de prestação de garantia e de suspensão da execução fiscal não encontrem acolhimento no meio previsto no artigo 147º, nº 6 do CPPT, não se vislumbrando a justificação para fazer intervir a tutela cautelar.

10. A mera instauração (ou a ordem de instauração) da execução fiscal, em consequência do não pagamento voluntário da obrigação liquidada, não implica qualquer prejuízo irreparável para o contribuinte.



Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN)

▪ **Acórdão do TCAN proferido em 14-06-2007, no rec. 00342/07.4BEVIS** (Relator: Moisés Rodrigues)

Sumário:

I - São requisitos das providências referidas no art. 147.º, n.º 6, do C.P.P.T., o «fundado receio de uma lesão irreparável do requerente a causar pela atuação da administração tributária» e a indicação pelo interessado da providência que pretende ver adotada, que terá de ser adequada a afastar a lesão invocada.

II - No direito tributário estão em causa, normalmente, meros interesses patrimoniais.

III – Só deve ser considerada como irreparável a lesão cuja extensão não possa ser avaliada ou quantificada pecuniariamente.

IV - Através de simples requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal a aqui Recorrente podia e devia ter assegurado a tutela plena, eficaz e efetiva dos direitos e interesses de que se alega titular, pelo que o presente meio tutelar «antecipatório» não configura o meio mais adequado com vista a assegurar a tutela pretendida, devendo ser convolado, como foi.



▪ **Acórdão do TCAN proferido em 15-01-2009, no rec. 01384/08.8BEBRG** (Relator: Francisco Rothes)

Sumário:

I - A falta de notificação da contestação onde foi arguida a nulidade por erro na forma do processo só constituirá nulidade processual passível de ser arguida pelo requerente da providência cautelar se tiver sido julgado procedente o invocado erro na forma do processo (cf. art. 207.º do CPC).

II - A falta de notificação ao requerente da apensação do processo administrativo não constitui nulidade processual, a menos que este processo tenha sido utilizado como meio de prova e se demonstre que não foi dada ao requerente a possibilidade de exercer o seu direito de sobre ele se pronunciar.

III - Na providência cautelar, o juiz pode decidir sem a realização de qualquer diligência instrutória (cf. art. 118.º, n.º 3, do CPTA) e nem a falta de inquirição das testemunhas arroladas pelo requerente nem a falta de despacho a dispensá-la constituem desvios ao formalismo processual prescrito na lei, motivo por que tais faltas não constituem nulidade.

IV - Sem prejuízo do que ficou dito, sempre a opção do juiz, de dispensar a produção da prova, poderá ser sindicada em sede de recurso da decisão final, onde, não só as partes podem invocar a insuficiência da matéria de facto e/ou o erro no seu julgamento, como o tribunal ad quem pode e deve, se considerar que a sentença não contém os factos pertinentes à decisão da causa e que os autos não fornecem os elementos probatórios necessários à reapreciação da matéria de facto, anular a sentença oficiosamente (cf. art. 712.º, n.º 4, do CPC, por força dos arts. 792.º e 749.º, do mesmo Código, na redação aplicável, e art. 2.º, alínea e), do CPPT).

V - O requisito de *fumus bonus iuris* previsto na alínea b) do art. 120.º, n.º 1, do CPTA, para as providências cautelares conservatórias, surge numa formulação negativa e menos exigente, como um *fumus non malus iuris*, ou seja, basta que «não seja manifesta a falta de fundamento da pretensão formulada ou a formular nesse processo ou a existência de circunstâncias que obstem ao seu conhecimento de mérito».

VI - Na apreciação daquele requisito e para o considerar inverificado, não basta ao juiz afirmar que na sentença proferida na ação principal, que foi julgada previamente mas ainda não transitou em julgado, os fundamentos foram considerados improcedentes, antes devendo, ainda que de forma sintética e numa análise perfunctória, expor os motivos por que entende ser manifesto que a pretensão deduzida pelo requerente na ação principal não pode proceder à luz de qualquer de fundamentos nela invocados.

VII - Para os referidos efeitos, não é de considerar manifestamente improcedente o recurso judicial do despacho do DGI que determinou o acesso à informação bancária, se o contribuinte invoca como fundamentos diversos vícios de forma e de violação de lei, sendo que, pelo menos relativamente ao conhecimento destes últimos, não se afigura prescindível a produção de prova.

VIII - No caso de ter sido determinado administrativamente o acesso direto à informação bancária do contribuinte e porque o recurso judicial desse ato não tem efeito suspensivo, a não concessão da suspensão da eficácia do ato acarreta a consumação do mesmo, pelo que se

há-de considerar verificado o periculum in mora tal como o define a alínea b) do art. 120.º, n.º 1, do CPTA.

IX - Na ponderação dos interesse público e privado de que o n.º 2 do art. 120.º do CPTA faz também depender a concessão da providência cautelar conservatória deve levar-se em conta que a não concessão da requerida suspensão de eficácia, acarretando a imediata consumação do ato, lesa imediata e irreversivelmente o direito do contribuinte ao segredo sobre a sua informação bancária, ainda que lhe venha ser dada razão na ação principal (recurso judicial daquele ato), enquanto a concessão da suspensão da eficácia, ainda que no recurso judicial venha a ser negada razão ao contribuinte, apenas terá como consequência diferir por pouco tempo (dada a natureza urgente que a lei concede ao recurso judicial daquele ato) o acesso da AT à informação bancária do contribuinte.



▪ **Acórdão do TCAN proferido em 30-09-2014, no rec. 03012/13.0BEPRT** (Relator: José Vital Brito Lopes)

Sumário:

1. O decretamento das providências cautelares encontra-se dependente da verificação de três condições essenciais: o “periculum in mora” (fundado receio de que quando o processo principal chegue ao fim a decisão nele proferida se torne inútil por virtude de circunstâncias entretanto ocorridas na pendência desse processo principal); o “fumus bonis juris” (probabilidade séria de existência do direito); e, não ser o prejuízo resultante da providência requerida superior ao que com ele se pretende evitar;
2. É de indeferir a providência cautelar quando o requerente não alegue factos concretos que permitam ao tribunal perspetivar uma situação de prejuízo irreparável, para o próprio requerente, decorrente da procedência do processo principal.



▪ **Acórdão do TCAN proferido em 12-05-2010, no rec 01534/09.7BEBRG** (Relator: Francisco Rothes)

Sumário:

- I - Na ausência de disposição legal que preveja a impugnabilidade autónoma do ato de inspeção tributária, as eventuais ilegalidades verificadas no respetivo procedimento, de acordo com o princípio da impugnação unitária vigente no processo tributário (art. 54.º do CPPT e 66.º da LGT) apenas podem ser invocadas,
- ou na impugnação judicial do ato final do procedimento de avaliação da matéria tributável, quando esta seja efetuada por métodos diretos ou quando não conduza a liquidação (art. 86.º, n.ºs 1 e 3, da LGT),
 - ou na impugnação judicial do subsequente ato de liquidação, quando a correção da matéria tributável seja efetuada por métodos indiretos (art. 86.º, n.ºs 3 e 4, da LGT).

II - Na impossibilidade de impugnação judicial autónoma do ato de inspeção tributária, também não deve reconhecer-se a possibilidade de suspensão da respetiva eficácia a título cautelar, dada a dependência da pretensão cautelar em relação à causa principal (cf. art. 113.º, n.º 1, do CPTA).

III - A pretensão cautelar deve ser indeferida *in limine* caso se verifique a sua manifesta ilegalidade (art. 116.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), do CPTA)



■ **Acórdão do TCAN proferido em 25-11-2010, no rec 02827/09.9BEPRT-A** (Relator: Paulo Escudeiro)

Sumário:

I - Constituem critérios de decisão das Providências cautelares, a favor do contribuinte:

a) O fundado receio da constituição de uma situação de facto consumado ou da produção de prejuízos de difícil reparação para o requerente – “periculum in mora”;

b) A aparência do bom direito - “fumus boni juris”; e

c) A ponderação de todos os interesses em presença (públicos e/ou privados) - “ponderação de interesses segundo critérios de proporcionalidade”.

II - Por “periculum in mora” define-se o receio da constituição de uma situação de facto consumado ou da produção de prejuízos de difícil reparação para o requerente;

III - Por “fumus boni juris” entende-se ser provável que a pretensão formulada ou a formular no processo principal venha a ser julgada procedente;

IV - E pela “ponderação de interesses segundo critérios de proporcionalidade” a proporcionalidade dos efeitos da decisão de concessão ou da sua recusa;

V - Perante a penhora de 50% de conta bancária de Rte. aposentado, terceiro em relação à execução fiscal, cujo montante resultou de pensões auferidas por si e pelo seu cônjuge, e considerando-se que este padece da doença de Alzheimer, há vários anos, estando totalmente incapacitado e dependente de terceiros, sendo que o agravamento do seu estado de saúde impõem a sua institucionalização com a maior brevidade possível, o prejuízo causado pela penhora de parte dessa conta bancária configura-se como não reconstituível no plano dos factos com o eventual ganho de causa no processo principal, existindo, pois, um fundado receio de lesão irreparável a causar pela atuação da Administração Tributária.

VI - Com referência a tal ato da Administração tributária (penhora), os interesses públicos, em referência – garantia da cobrabilidade de créditos do Estado -, não assumem manifesta superioridade, confrontados com os interesses particulares do Rte. traduzidos na salvaguarda dos bens jurídicos vida e integridade física e moral (saúde), sua e do seu cônjuge.



2. O efeito suspensivo da reclamação de decisão do órgão da execução fiscal

Supremo Tribunal Administrativo (STA)

▪ Acórdão do STA proferido em 02-03-2005 no proc. 010/05 (Relator: Brandão de Pinho)

Sumário:

I - Mau grado o carácter taxativo do disposto no art. 278.º, n.º 3 do CPPT, deve ter subida imediata, sob pena de inconstitucionalidade material do preceito - princípio da tutela judicial efetiva (art. 268.º da CRP) - a reclamação de qualquer ato do órgão da execução fiscal, que cause prejuízo irreparável ao executado ou em que, com a subida diferida, a reclamação perca toda a utilidade (como pode ser, nomeadamente, a não suspensão da execução com a consequente venda dos bens).

II - Em tal circunstância, o recurso jurisdicional da sentença deve subir nos próprios autos - art. 97.º, n.º 1, al. n) e 278.º, n.º 1 do CPPT -, imediatamente - art. 734.º, n.º 2 do CPC - e com efeito suspensivo - arts. 740.º, n.º 1 do CPC e 286.º, n.º 2, in fine, do CPPT.

III - O n.º 6 do art. 169.º do CPPT - não aplicação do mesmo normativo às dívidas de recursos próprios comunitários - não padece de inconstitucionalidade material, por ofensa ao princípio constitucional da igualdade e da não discriminação.



▪ Acórdão do STA proferido em 07-09-2005 no proc. 0949/05 (Relator: Jorge Lopes de Sousa)

Sumário:

I – Como decorre do texto do n.º 3 do art. 278.º do C.P.P.T. ao condicionar a aplicação do regime aí previsto às situações em que a «reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável», não basta para que seja aplicado o regime de subida imediata, que se esteja perante uma situação do tipo das aí arroladas, sendo exigível também que, na fundamentação da sua reclamação, o interessado invoque prejuízo irreparável.

II – Não sendo feita essa invocação, a tramitação da reclamação não terá subida imediata nem o processo será considerado urgente, nos termos do n.º 5 do mesmo artigo.

III – Consequentemente, ao recurso jurisdicional que for interposto da sentença não é aplicável o regime dos recursos jurisdicionais urgentes, previsto no art. 283.º do mesmo Código, mas sim o previsto no art. 282.º, em que as alegações do recurso não tem de ser apresentadas com o requerimento de interposição.



▪ **Acórdão do STA proferido em 15-02-2006 no proc. 041/06** (Relator: Baeta de Queiróz)

Sumário:

I - Não constitui nulidade processual a omissão da notificação ao reclamante do parecer emitido pelo Ministério Público antes da decisão judicial, pronunciando-se pela subida a final da reclamação deduzida nos termos do artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, se o reclamante, ao requerer a admissão da reclamação, logo defendeu a sua subida imediata.

II - Sobem imediatamente as reclamações das decisões proferidas na execução fiscal pelo órgão da Administração que a tramita sempre que a sua retenção as torne completamente inúteis.

III - Só é completamente inútil a reclamação com subida diferida quando o prejuízo eventualmente decorrente daquela decisão não possa ser reparado.

IV - Não está neste caso a reclamação mediante a qual se pretende evitar a penhora em bens que o reclamante alega não responderem pela dívida exequenda.



▪ **Acórdão do STA proferido em 09-08-2006 no proc. 0229/06** (Relator: Baeta de Queiróz)

Sumário:

I - A reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução fiscal sobe imediatamente a juízo e segue os termos dos processos urgentes sempre que o retardamento da subida torne absolutamente inútil a decisão judicial a proferir.

II - O processo mantém a natureza de urgente mesmo que a 1ª instância defira a reclamação e seja a Fazenda Pública a dessa decisão recorrer jurisdicionalmente.

III - Achando-se a execução fiscal suspensa por força da instauração de impugnação judicial e da efetivação de penhora, julgada improcedente a impugnação, e requerida ao órgão da execução a declaração de prescrição da dívida, sobe imediatamente ao tribunal a reclamação do despacho que tal pedido indefere.

IV - É imputável ao contribuinte a paragem da execução fiscal por ter impugnado e prestado garantia, mas já o não é a falta de movimento da impugnação judicial durante mais de 1 ano.

V - Mesmo estando o credor impedido de cobrar coercivamente a dívida, naquela circunstância, a paragem da impugnação judicial por mais de um ano faz cessar o efeito interruptivo resultante da sua dedução.



▪ **Acórdão do STA proferido em 16-08-2006 no proc. 0689/06** (Relator: Brandão de Pinho)

Sumário:

I – Mau grado o carácter taxativo do disposto no artigo 278.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, deve ter subida imediata, sob pena de inconstitucionalidade material do preceito – princípio da tutela judicial efetiva (artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa) – a reclamação de qualquer ato do órgão da execução fiscal que cause prejuízo irreparável ao executado ou em que, com a subida diferida, a reclamação perca toda a utilidade (como pode ser, nomeadamente, a não suspensão da execução com a consequente venda dos bens ou a fixação do valor base para venda).

II – Em tal circunstância, o recurso jurisdicional da sentença deve subir nos próprios autos – artigos 97.º, n.º 1, alínea n) e 278.º, n.º 1, do CPPT -, imediatamente – artigo 734.º, n.º 2, do Código de Processo Civil – e com efeito suspensivo – artigos 740.º, n.º 1, do CPC e 286.º, n.º 2, in fine, do CPPT.



▪ **Acórdão do STA proferido em 09-01-2008 no proc. 0738/07** (Relator: Baeta de Queiróz)

Sumário:

I - O n.º 3 do artigo 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário deve interpretar-se como abrangendo nos casos de subida imediata das reclamações dos atos do órgão da Administração que dirige a execução fiscal aqueles em que, independentemente da alegação e prova de prejuízo irreparável, a sua subida diferida lhes retiraria toda a utilidade.

II - Assim, cabe na previsão daquele n.º 3 a reclamação do ato que indeferiu o pedido do executado de suspensão da execução.



▪ **Acórdão do STA proferido em 06-03-2008 no proc. 058/08** (Relator: Brandão de Pinho)

Sumário:

I – Mau grado o carácter taxativo do disposto no artigo 278.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, deve ter subida imediata, sob pena de inconstitucionalidade material do preceito – princípio da tutela judicial efetiva (artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa) – a reclamação de qualquer ato do órgão da execução fiscal que cause prejuízo irreparável ao executado ou em que, com a subida diferida, a reclamação perca toda a utilidade.

II – Só é completamente inútil a reclamação com subida diferida quando o prejuízo eventualmente decorrente daquela decisão não possa ser reparado.

III – Preenche tal condicionalismo a reclamação do ato de indeferimento do pedido de dispensa/isenção de garantia.



▪ **Acórdão do STA proferido em 28-01-2009 no proc. 0986/08** (Relator: Jorge Lopes de Sousa)

Sumário:

I - Nas situações em que a reclamação de ato praticado pelo órgão da execução fiscal perderia qualquer efeito útil com a subida diferida, a reclamação deve subir ao tribunal tributário imediatamente.

II - A reclamação de ato do órgão da execução fiscal que indefere pedido de pagamento em prestações apresentado por devedor de crédito penhorado tem subida imediata o tribunal tributário, pois, não sendo autorizado esse regime de pagamento, o valor do crédito teria de ser pago no prazo de 30 dias a contar da penhora e, se o pagamento não fosse efetuado, o respetivo devedor teria de ser executado no processo, nos termos do art. 224.º, n.º 1, alínea b), do CPPT.

III - As reclamações de atos de órgão da execução fiscal que sobem imediatamente ao tribunal tributário por não terem efeito útil com a subida diferida têm tramitação como processos urgentes, nos termos do n.º 5 do art. 278.º do CPPT, independentemente de o reclamante invocar ou não como fundamento da reclamação prejuízo irreparável.

IV- A possibilidade de pagamento em prestações não é um direito exclusivo do executado, mas, só sendo admissíveis moratórias em execução fiscal quando estiverem especialmente previstas (arts. 36.º, n.º 3, da LGT e 85.º, n.º 3, do CPPT), tem de considerar-se excluída tal possibilidade em face do regime especial da penhora de créditos, previsto no art. 224.º, n.º 1, alínea b), do CPPT, pois, na sequência do reconhecimento da obrigação, é imposto ao devedor do crédito o dever de depositar o crédito em operações de tesouraria, à ordem do órgão da execução fiscal, no prazo de 30 dias a contar da penhora, e, se o não fizer, será executado pela importância respetiva, no próprio processo.



▪ **Acórdão do STA proferido em 18-02-2009 no proc. 033/09** (Relator: LÚCIO BARBOSA)

Sumário:

I – Nos termos do art. 278º, 1, do CPPT, o tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final.

II – Subirá, porém, imediatamente, quando a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável – art. 278º, 3, do CPPT.

III – Subirá também imediatamente se a sua retenção tornar a reclamação inútil – art. 734º do CPC.



▪ **Acórdão do STA proferido em 25-02-2009 no proc. 01082/08** (Relator: António Calhau)

Sumário:

I – Deve ter subida imediata, sob pena de violação do princípio constitucional da tutela judicial efetiva, a reclamação de qualquer ato do órgão da execução fiscal que cause prejuízo irreparável ao executado ou em que, com a subida diferida, perca toda a utilidade.

II – Só é completamente inútil a reclamação com subida diferida quando o prejuízo eventualmente decorrente daquela decisão não possa ser reparado.

III – Não preenche tal condicionalismo a reclamação do ato de instauração da execução fiscal, com fundamento na sua ilegalidade.



▪ **Acórdão do STA proferido em 02-04-2009 no proc. 0167/09** (Relator: Jorge Lino)

Sumário:

I. O “despacho que mandou instaurar o processo de execução fiscal” não causa ao executado «prejuízo irreparável», nos termos do n.º 3 do artigo 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

II. Como assim, e em tal situação, a reclamação judicial ao abrigo do artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário deve subir ao Tribunal apenas depois da penhora na respetiva execução fiscal – por força do disposto no n.º 1 do artigo 278.º do mesmo Código de Procedimento e de Processo Tributário.



▪ **Acórdão do STA proferido em 15-07-2009 no proc. 0387/09** (Relator: Pimenta do Vale)

Sumário:

I - Não obstante o carácter taxativo do disposto no art.º 278.º, n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, deve ter subida imediata, sob pena de inconstitucionalidade material do preceito - princípio da tutela judicial efetiva (art.º 268.º da Constituição da República Portuguesa) - a reclamação de qualquer ato do órgão da execução fiscal que cause prejuízo irreparável ao executado ou em que, com a subida diferida, a reclamação perca toda a utilidade.

II - Só é completamente inútil a reclamação com subida diferida quando o prejuízo eventualmente decorrente daquela decisão não possa ser reparado.

III - Preenche tal condicionalismo a reclamação do ato de indeferimento do pedido de dispensa de garantia.



▪ **Acórdão do STA proferido em 29-07-2009 no proc. 0589/09** (Relator: Brandão de Pinho)

Sumário:

I - Mau grado o carácter taxativo do disposto no artigo 278.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, deve ter subida imediata, sob pena de inconstitucionalidade material do preceito - princípio da tutela judicial efetiva (artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa) - a reclamação de qualquer ato do órgão da execução fiscal que cause prejuízo irreparável ao executado ou em que, com a subida diferida, a reclamação perca toda a utilidade.

II - Assim, sobem imediatamente as reclamações das decisões proferidas na execução fiscal pelo órgão da Administração que a tramita, sempre que a sua retenção as torne completamente inúteis.

III - Só é completamente inútil a reclamação com subida diferida quando o prejuízo eventualmente decorrente daquela decisão não possa ser reparado.

IV - Não preenche tal condicionalismo a reclamação do ato de instauração da execução fiscal, com fundamento na sua ilegalidade.



▪ **Acórdão do STA proferido em 24-02-2010 no proc. 0102/10** (Relator: António Calhau)

Sumário:

I - Não obstante o carácter taxativo do disposto no art.º 278.º, n.º 3 do CPPT, deve ter subida imediata, sob pena de inconstitucionalidade material do preceito, por violação do princípio da tutela judicial efetiva (art.º 268.º da CRP), a reclamação de qualquer ato do órgão de execução fiscal que cause prejuízos irreparáveis ao executado, que não sejam os inerentes a qualquer execução, ou em que, com a subida diferida, a reclamação perca toda a utilidade.

II - Só é completamente inútil a reclamação com subida diferida quando o prejuízo eventualmente decorrente daquela decisão não possa ser reparado.

III - Não preenche tal condicionalismo a reclamação do ato do Chefe do Serviço de Finanças que ordenou a instauração de processo de execução fiscal e a citação da reclamante, com fundamento na sua ilegalidade.



▪ **Acórdão do STA proferido em 30-06-2010 no proc. 0494/10** (Relator: Jorge Lino)

Sumário:

A sentença, a julgar «a presente reclamação rejeitada, por não se verificarem os pressupostos da subida e conhecimento imediatos», é nula por «oposição dos fundamentos com a decisão», nos termos do n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.



▪ **Acórdão do STA proferido em 14-07-2010 no proc. 0548/10** (Relator: António Calhau)

Sumário:

I – No artigo 278.º do CPPT estabelece-se como regra a subida diferida das reclamações a tribunal, ou seja, este só conhecerá daquelas quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido.

II – O reclamante que pretenda a subida imediata deverá invocar a existência de prejuízo irreparável, com indicação do facto ou factos de que ele deriva e, se o fizer, a reclamação terá de subir imediatamente e ser tramitada como processo urgente, sem prejuízo da possibilidade de o tribunal se abster de conhecer imediatamente do seu mérito, se entender que não se verifica uma situação em que essa subida deva ocorrer, para além de poder condenar até o reclamante como litigante de má fé, nos termos do n.º 6 (do artigo 278.º do CPPT).

III – Daí que, tendo o interessado invocado prejuízo irreparável para sustentar a sua pretensão de subida imediata da reclamação, o órgão de execução fiscal, independentemente do juízo de valor que faça sobre a questão relativa ao prejuízo irreparável, não poderá deixar de remeter os autos a tribunal para que dela conheça imediatamente, por ser este o competente para dela conhecer, incluindo o seu regime de subida, ainda que depois venha, em alguns casos, a concluir pela não verificação de uma situação que legitimasse essa subida imediata, e retire daí as devidas consequências, que poderão ir à condenação do reclamante como litigante de má fé, como vimos.



▪ **Acórdão do STA proferido em 28-07-2010 no proc. 0596/10** (Relator: António Calhau)

Sumário:

I – No artigo 278.º do CPPT estabelece-se como regra a subida diferida das reclamações a tribunal, ou seja, este só conhecerá daquelas quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido.

II – O reclamante que pretenda a subida imediata deverá invocar a existência de prejuízo irreparável, com indicação do facto ou factos de que ele deriva e, se o fizer, a reclamação terá de subir imediatamente e ser tramitada como processo urgente, sem prejuízo da possibilidade de o tribunal se abster de conhecer imediatamente do seu mérito, se entender que não se verifica uma situação em que essa subida deva ocorrer, para além de poder condenar até o reclamante como litigante de má fé, nos termos do n.º 6 (do artigo 278.º do CPPT).

III – Daí que, tendo o interessado invocado prejuízo irreparável para sustentar a sua pretensão de subida imediata da reclamação, o órgão de execução fiscal, independentemente do juízo de valor que faça sobre a questão relativa ao prejuízo irreparável, não poderá deixar de remeter os autos a tribunal para que dela conheça imediatamente, por ser este o competente para dela conhecer.



- **Acórdão do STA proferido em 18-08-2010 no proc. 0639/10** (Relatora: Isabel Marques da Silva)

Sumário:

I - Não obstante o carácter taxativo do disposto no artigo 278.º, n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, deve ter subida imediata, sob pena de inconstitucionalidade material do preceito - princípio da tutela judicial efetiva (art.º 268.º da Constituição da República Portuguesa) - a reclamação de qualquer ato do órgão da execução fiscal que cause prejuízo irreparável ao executado ou em que, com a subida diferida, a reclamação perca toda a utilidade.

II - Perde toda a sua utilidade a reclamação do ato de indeferimento de pedido de dispensa de garantia cujo conhecimento seja diferido para momento posterior à penhora ou venda, pois que a dispensa de prestação de garantia visa, precisamente, obviar à prática daqueles atos executivos enquanto estiver pendente a oposição deduzida.



- **Acórdão do STA proferido em 25-05-2011 no proc. 0444/11** (Relatora: Isabel Marques da Silva)

Sumário:

I - Não obstante o carácter taxativo do disposto no artigo 278.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, deve ter subida imediata, sob pena de inconstitucionalidade material do preceito - princípio da tutela judicial efetiva (art.º 268.º da Constituição da República Portuguesa) - a reclamação de qualquer ato do órgão da execução fiscal que cause prejuízo irreparável ao executado ou em que, com a subida diferida, a reclamação perca toda a utilidade.

II - Perde toda a sua utilidade a reclamação do ato de indeferimento de pedido de dispensa de garantia cujo conhecimento seja diferido para momento posterior à penhora ou venda, pois que a dispensa de prestação de garantia visa, precisamente, obviar à prática daqueles atos executivos enquanto estiver pendente a discussão da legalidade da dívida exequenda.

III - Seguem as regras dos processos urgentes, nos termos do n.º 5 do artigo 278.º do CPPT, as reclamações das decisões do órgão de execução fiscal que devam ter subida imediata.



- **Acórdão do Pleno da SCA do STA proferido em 06-07-2011 no proc. 0459/11** (Relator: António Calhau)

Sumário:

I - Apesar do carácter taxativo que a redação do n.º 3 do artigo 278.º do CPPT dá ao elenco dos casos de subida imediata das reclamações, deverá ainda admitir-se, sob pena de violação do direito à tutela judicial efetiva de direitos e interesses legítimos em matéria de contencioso

administrativo, constitucionalmente garantido (cf. art. 268.º, n.º 4, da Constituição da República), a remessa e conhecimento imediato da reclamação sempre que, sem eles, o interessado sofra prejuízo irreparável ou sempre que, sem ela, a reclamação perca toda a utilidade.

II - O alcance da tutela judicial efetiva não se limita à possibilidade de reparação dos prejuízos provocados por uma atuação ilegal, comissiva ou omissiva, da Administração, exigindo antes que sejam evitados os próprios prejuízos, sempre que possível.

III - Sob pena de violação do princípio da proporcionalidade e do direito à tutela judicial efetiva de direitos e interesses legítimos, constitucionalmente garantidos, impõe-se a subida imediata da reclamação judicial para apreciação da prescrição da dívida exequenda.



▪ **Acórdão do STA proferido em 23-11-2011 no proc. 0709/11** (Relator: Valente Torrão)

Sumário:

I - Pretendendo-se com a reclamação evitar a penhora de bens com fundamento em que a execução se encontra extinta, a apreciação em diferido da reclamação faria perder o seu efeito útil que é o de evitar uma penhora ilegal.

II - Sendo assim, a reclamação deve subir imediatamente ao tribunal tributário para o conhecimento do respetivo mérito.



▪ **Acórdão do STA proferido em 20-12-2011 no proc. 01048/11** (Relator: Ascensão Lopes)

Sumário:

I - Apesar do carácter taxativo que a redação do n.º 3 do artigo 278.º do CPPT dá ao elenco dos casos de subida imediata das reclamações, deverá ainda admitir-se, sob pena de violação do direito à tutela judicial efetiva de direitos e interesses legítimos em matéria de contencioso administrativo, constitucionalmente garantido (cf. art. 268.º, n.º 4, da Constituição da República), a remessa e conhecimento imediato da reclamação sempre que, com a sua subida diferida, o interessado sofra ou possa sofrer prejuízo irreparável ou, sempre que a reclamação perca toda a utilidade.

II - Deve subir imediatamente a presente reclamação porque a subida diferida é suscetível de desencadear prejuízos graves e, ao que tudo aponta, irreparáveis para a situação da Recorrente, afundada em dívidas de montante tão elevado, cujo pagamento prestacional veio requerer à Recorrida Fazenda Pública e de cujo indeferimento veio justamente reclamar.



▪ **Acórdão do STA proferido em 15-02-2012 no proc. 061/12** (Relator: Lino Ribeiro)

Sumário:

I - A compreensão do conceito de «prejuízo irreparável», suscetível de fazer subir imediatamente a reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT, tem que ser vista à luz da irreversibilidade sobre os interesses do executado dos efeitos produzidos pelo ato reclamado até ao termo do processo executivo.

II - A continuação da execução fiscal, numa situação em que há possibilidade da dívida estar prescrita, permite prognosticar a ocorrência de prejuízos irreversíveis, pelo que a reclamação deve subir imediatamente.



▪ **Acórdão do STA proferido em 19-04-2012 no proc. 0293/12** (Relator:a Dulce Neto)

Sumário:

I – A norma do n.º 3 do artigo 278.º do CPPT deve ser interpretada no sentido de que em processo de execução fiscal só há subida imediata da reclamação quando, sem ela, ocorram prejuízos irreparáveis que não sejam os inerentes a qualquer processo judicial de execução para cobrança de quantia certa.

II – Essa subida imediata deve ser estendida a todas as situações em que a reclamação fique sem finalidade alguma por força da sua subida diferida, por essas situações também serem susceptíveis de provocar um prejuízo irreparável.

III – Não tem subida imediata a reclamação da decisão do órgão da execução fiscal que indefere a arguição de nulidade da citação da executada para a execução fiscal.

IV – A nulidade da citação não impede o exercício do direito de oposição à execução fiscal, pois embora essa questão não constitua fundamento legítimo de oposição, pode e deve ser aí colocada e conhecida pelo julgador, como questão prévia, necessária à decisão sobre a tempestividade da oposição.



▪ **Acórdão do STA proferido em 09-01-2013 no proc. 01437/12** (Relator: Ascensão Lopes)

Sumário:

I – A regra geral, constante do n.º 1 do artigo 278.º do CPPT, é a de que as reclamações das decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal que no processo afetem os direitos e interesses legalmente protegidos do executado ou outros interessados apenas sobem ao tribunal tributário após a realização da penhora e da venda.

II – Só assim não ocorre quando, nos termos n.º 3 daquele artigo, a reclamação se fundamentar em «prejuízo irreparável», causado pelos atos e ilegalidades nele enunciados.

III – No caso dos autos a presente reclamação surge, como salienta o M.º P.º junto deste STA no seu parecer, como uma terceira reclamação apresentada do ato de compensação operado na pendência de uma primeira reclamação apresentada na mesma execução fiscal (e que não teve o efeito de a sustar apesar de prestada garantia – vide al. b) do probatório) onde a reclamante suscitava a questão da prescrição da dívida exequenda e de uma segunda reclamação do despacho de 23/12/2011 que indeferiu a suspensão do mesmo processo executivo entretanto requerida pela reclamante ao órgão de execução fiscal.

IV – Este STA tem vindo a entender que a continuação da execução fiscal, numa situação em que há possibilidade da dívida estar prescrita, permite prognosticar a ocorrência de prejuízos irreversíveis, pelo que a reclamação deve subir imediatamente.

V – No nosso caso, a primeira reclamação apresentada questionava a prescrição da dívida exequenda, não constando dos autos que a mesma já tenha sido decidida, e por isso devia ter determinado a suspensão do processo executivo. Se tal não sucedeu o que obrigou a contribuinte a interpor mais duas reclamações no âmbito do art.º 276.º do CPPT, tanto basta para que se entenda por arrastamento e subsequência que poderemos estar numa situação de ocorrência de prejuízos irreversíveis se a presente reclamação ficasse retida.



▪ **Acórdão do STA proferido em 05-08-2015 no proc. 0990/15** (Relator: Pedro Delgado)

Sumário:

I - Decorre da nova redação que ao artº 278º do CPPT foi dada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31/12 e bem assim que à al. n) do nº 1 do artº 97º do CPPT foi dada pela Lei 66-B/2012, que a reclamação das decisões do órgão da execução fiscal, com subida imediata, não tem efeito suspensivo da execução no seu todo.

II - Não obstante, tal não significa que o órgão de execução fiscal possa praticar atos de execução da decisão reclamada, pois esta fica suspensa com a reclamação com subida imediata.

III - Ademais esse efeito suspensivo é imprescindível para assegurar a tutela judicial efetiva dos direitos ou interesses do reclamante afetados por atos da Administração Tributária e, por isso, é também exigido pelos arts. 204, nº 1, e 268, nº 4, da CRP.



▪ **Acórdão do STA proferido em 14-10-2015 no proc. 01112/15** (Relator: CASIMIRO GONÇALVES)

Sumário:

I - Não obstante a redação introduzida no art. 278º do CPPT pela Lei n.º 82-B/2014, de 31/12, bem como a redação introduzida na al. n) do nº 1 do art. 97º do CPPT pela Lei 66. B/2012, a reclamação das decisões do OEF, com subida imediata, não tem efeito suspensivo da execução no seu todo.

II - O que não significa que o OEF possa praticar atos de execução da decisão reclamada, pois esta fica suspensa com a reclamação com subida imediata.

III - Além de que tal efeito suspensivo é imprescindível para assegurar a tutela judicial efetiva dos direitos ou interesses do reclamante afectados por atos da Administração Tributária e, por isso, é também exigido pelos arts. 204º, nº 1, e 268º nº 4, da CRP.



Título:

Tutela Cautelar no Contencioso Tributário

Ano de Publicação: 2016

ISBN: 978-989-8815-36-1

Série: Formação Contínua

Edição: Centro de Estudos Judiciários

Largo do Limoeiro

1149-048 Lisboa

cej@mail.cej.mj.pt